النظرية والتطبيق في

النظام المحاسبي الموحد

عبداللطيف حافظ
موريس واسيلي
فؤاد العشري

ملتزم الطبع والنشر
دار الفكر العربي
سنة ١٩٨٥

النظرية والتطبيق

في

النظـــام المحاســبى الموحـــد

النظرية والتطبيق
فى

النظام المحاسبى الموحّد

عبد اللطيف حافظ — موريس اسيلى

فؤاد العشرى

ملتزم الطبع والنشر

دار الفكر العربى

١١ شارع جواد حسنى / القاهرة

ص ب ١٣٠١ - ت ٧٦٠٥٢٣

مقدمة الطبعة الخامسة

فى عام ١٩٦٨ ظهرت الطبعة الأولى من مؤلفنا هذا « النظرية والتطبيق فى النظام المحاسبى الموحد » . ثم أعقبها صدور الطبعات التالية فى الأعوام ١٩٧١ ، ١٩٧٦ ، ١٩٨٠ . وفى كل طبعة كنا نعمل على تطويرها وتحديثها لتشمل آخر التعديلات والاستفسارات التى يصدرها الجهاز المركزى للمحاسبات ، فضلا عن معالجة العديد من المشكلات التى يسفر عنها التطبيق .

وعقب ظهور الطبعة الأخيرة صدرت عدة تشريعات كان لها أثارها على شركات القطاع العام ، ومن أهمها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ، القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم والمحدودة المسئولية ، والقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن هيئات القطاع العام وشركاته . لذلك فقد تضمنت هذه الطبعة المعالجات المحاسبية التى تأثرت بهذه القوانين ، وبصفة خاصة معالجة الضرائب الدخلية ، نتيجة العام ، توزيعات الفائض وغيرها . هذا إلى جانب معالجة العديد من مشكلات التطبيق التى ظهرت خلال السنوات الأخيرة .

وقد حرصنا على إعادة إصدار ملحق الكتاب الخاص بالدليل المحاسبى متضمناً الترجمة الانجليزية الكاملة لهذا الدليل ؛ نظراً لما لاقاه من قبول حسن من زملاءنا المحاسبين .

والله ولى التوفيق

سبتمبر ١٩٨٥ — المؤلفون

القسم الأول

الخلفية النظرية للنظام

الباب الأول

التخطيط القومى

وأدوات التخطيط والبرمجة

الفصــل الأول

التخطيط القومى

ماهية التخطيط :

يمكن تعريف[1] التخطيط بأنه حصر وتعبئة كافة موارد المجتمع المــادية والبشرية والمــالية ، وتحديد أفضل الوسائل لاستغلالها في أقصر فترة ممكنة وباقل تكلفة أو جهد اجتماعي ممكن ، بغرض تحقيق هدف نهائى أو هــدف اسمى أو هدف استراتيجى هو الارتفــاع المنتظم بمستوى المعيشة والاشــباع المتزايد للحاجات الاجتماعية المــادية والروحية ٠

وهذا الهدف الأسمى لا يمكن بلوغه أو تحقيقه بطريقة مستقرة الا من خلال تنفيذ أهداف وسيطة الواحد تلو الآخر ، وبتعبير آخر ، انه لا يمكن بلوغ الهدف الاستراتيجى الا من خلال تنفيذ خطــط اقتصــادية واجتماعية عديدة الواحدة تلو الأخرى ٠

والتخطيط بهذا التعريف انما يسعى الى تغيير الواقــع الاقتصــادى والاجتماعى الراهن برمته لكى يحل محله واقع اقتصــادى جــديد مطلوب ومرغوب فيه ٠

الفروق الجوهرية بين التخطيط والبرمجة[2] :

١ ـ شمولية التخطيط ، بمعنى أن يمتد التخطيــط الى كافة قطــاعات الاقتصاد القومى سواء كانت قطاعات سلعية أو خدمية ، حتى يمكن تغيير الواقع

---

(١) هذا التعريف مستقى من تعريفات عديدة للتخطيط وضعها كــل من الأستاذ شارل بتلهايم والأستاذ الدكتور ابراهيم سعد الدين والأســتاذ الدكتور محمد محمود الامام ٠

(٢) انظر دكتور اسماعيل صبرى عبد الله : « تنظيم القطاع العام » صفحة ٢٠٧ وما بعدها ــ دار المعــارف ١٩٦٩ ، وكذلك دكتــور ألفونس عزيز : «البرمجة والتخطيط» محاضرة القاها بجمعية ادارة الأعمال العربيةفي عام ١٩٦٩.

الاقتصادى والاجتماعى الراهن • أما البرمجة فلا تتناول سوى بعض الأوجه المحددة والضيقة في النشاط الاقتصادى لأغراض عارضة أو مؤقتة كاقامة صناعة معينة في منطقة أو أخرى لتخفيف حدة البطالة فيها أو لتنشيط الطلب على منتجات هذه الصناعة بين سكان تلك المنطقة • هذه البرمجة هى ما يعرف باسم التخطيط الجزئى أو التأشيرى أو التوجيهى •

والواقع انه لا يمكن أن نتصور تخطيطا جزئيا ذا فاعلية أو أثر ملموس في تنمية الاقتصاد وتطوير المجتمع ، لأن فقدان التخطيط لصفة الشمول انما يفقده تماما القدرة على تحقيق الهدف الأسمى المنشود ، وذلك بسبب الارتباط العضوى الوثيق بين قطاعات ومناشط الاقتصاد القومى بحيث يصبح عدم تخطيط بعض هذه القطاعات أو المناشط الاقتصادية حائلا يقف دون تحقيق أهداف القطاعات أو المناشط الأخرى المخططة • فلا يمكن مثلا أن يكون هناك تخطيط فعال لقطاع التجارة الخارجية بهدف القضاء على العجز المزمن في ميزان المدفوعات دون أن يتم تخطيط قطاع الصناعة بل كافة القطاعات الأخرى لاحداث التغيير اللازم في الهيكل الانتاجى بما يسمح باحلال الوارد وتنمية الصادر حتى يتم التوازن في هذا الميزان • ومن هنا كان التخطيط الشامل وحده ـ دون غيره من مسميات التخطيط جوازا ـ الكفيل بنقل المجتمعات من مراحل التخلف والفقر الى مراحل التقدم والرفاهية ،ومن هنا أيضا كانت صلاحية التخطيط الشامل لدول العالم الثالث في تصفية التركة المثقلة التى خلفها الاستغلال الاستعمارى وفي اجتياز مرحلة الانتقال الشاقة من الرأسمالية الى الاشتراكية •

٢ ـ مركزية التخطيط ، ففى ظل شمولية التخطيط وتعقد العملية التخطيطية وتشعبها بسبب تعدد أبعادها وجوانبها وعمق أغوارها،لابد من جهاز مركزى يحمل العبء الثقيل لاعداد الاطار الأولى للخطة ثم اطارها التفصيلى ، حيث يستحيل تخطيط كافة قطاعات وفروع الاقتصاد القومى،وتحقيق الاتساق بين أهدافها من حيث التوازن والترابط والتكامل الا من جانب جهة مركزية تقوم بهذه المهمة •

أما في حالة البرمجة فلا ضرورة على الاطلاق لوجـود مثل هذا الجهاز المركزى ، ذلك لأن البرمجة بطبيعتها لا مركزية ، تقوم بها وحدة اقتصادية أو منطقة جغرافية أو هيئة تمويلية أو شركة قابضة أو غيرها ٠

٣ ـ التخطيط الزامي بمعنى أنه يحدد للوحدات الاقتصادية أهدافا تلتزم بتنفيذها قانونا ، غير أن هذا الالتزام القانونى يستند الى اقتناع واع من جانب العاملين في كل وحدة بأهداف خطتهم التى قاموا باعدادها وبأهداف الخطة العامة التى أسهموا في مناقشتها وتعديلها ٠

أما البرمجة فهى دائما أبدا اختيارية ولا يمكن ان تكون غير ذلك ، لأن الالزام يجافي طبيعة الملكية الخاصة ويتعارض مع حرية اتخاذ القرارات الاقتصادية التى تحقق مصالح الفئة الاجتماعية المالكة لوسائل الانتاج ٠

٤ ـ التخطيط من المقومات الأساسية للاقتصاد الاشتراكى بمعنى حتمية وامكانية تطبيقه في ظل هذا النظام ، فهو حتمى لأن حافز الربح الذى كان يوجه النشاط الاقتصادى قد انتفى وحلت محله المطالب والحاجات الاجتماعية ، مما يقتضي وجود تخطيط ـ لتسيير الاقتصاد القومى بما يكفل اشباع تلك المطالب والحاجات الاجتماعية ٠ وهو في نفس الوقت ممكن لأن الدولة تملك وسائل الانتاج الأساسية ومن ثم تملك المبادرة بالانتاج وتحديد اتجاهاته واحجامه ٠

أما البرمجة فليست من أركان أو دعائم الاقتصاد الرأسمالى لأن هذا النظام في الأصل لا حاجة به اليها حيث يتحرك تلقائيا وفقا لقوى السوق العمياء، وانما تنشأ البرمجة في ظل الاقتصاد الرأسمالى كظاهرة ثانوية مصدرها الرغبة في تجنب الأزمات الاقتصادية التى تنتابه والآثار الاجتماعية المترتبة عليها ٠

٥ ـ يستند التخطيط الى رشادة العقل الانسانى وتحكم الارادة الانسانية ، وذلك نتيجة الفهم العميق للقوانين الاقتصادية الموضوعية والسعى الى تطبيقها تطبيقا واعيا يكفل السيطرة على النشاط الاقتصادى نوعا وحجما واتجاها ويضمن تحقيق التوازن العام للاقتصاد القومى عند المستوى المستهدف أو المنشود ٠

أما البرمجة فرغم استخدامها لأرقى الأساليب الاحصائية والرياضية في التنبؤ باتجاه النشاط الاقتصادى وحجمه وبالمستوى الذى سيتم عنده التوازن

في السوق ، يظل تحقيق نتائجها رهنا بقوى العرض والطلب التى تقف البرمجة ازاءها قليلة الحيلة ضعيفة الفاعلية لأنها لا تملك وسائل السيطرة عليها ٠ وحتى اذا نجحت البرمجة في تحقيق ما تصبو اليه من توازن السوق ، فان هذا التوازن كثيرا ما يتم عند مستوى منخفض للنشاط الاقتصادى بحيث تكون هناك قوة عاملة أو موارد مالية غير مستخدمة أو ثروة طبيعية أو طاقة انتاجية غير مستغلة ٠ وينتهى الأمر بالبرمجة الى اقتصار مهمتها على مجرد تحقيق نوع من الاستقرار للاقتصاد الرأسمالى عن طريق تنظيم قوى السوق ٠

٦ ـ لما كان التخطيط يستند الى الملكية العامة لوسائل الانتاج فان نتائجه وآثاره تخدم وتحقق بالضرورة مصالح أوسع الفئات الاجتماعية ٠ أما البرمجة فباعتبارها تستند الى الملكية الخاصة لوسائل الانتاج فلا يمكن أن يجنى ثمارها سوى الفئة الاجتماعية المحدودة التى تملك هذه الوسائل ٠

السمات العامة للتخطيط :

في ضوء مفهوم التخطيط العلمى يمكن عرض السمات العامة التى تميزه فيما يلى :

١ ـ تحديد الأهداف والتنسيق بينها[١] :

ان أية خطة اقتصادية يجب أن يبدأ اعدادها بتحديد أهداف متسقة وأولويات لهذه الأهداف ، ثم تحديد الوسائل الملائمة لبلوغها ، وأخيرا اعمال أو تنفيذ تلك الوسائل لتحقيق الأهداف المنشودة ٠

والأهداف منها ما يكون أوليا أو رئيسيا ومنها ما يكون وسيطا أو مشتقا ، فالهدف الرئيسي هو ما يمكن أن يعتبر هدفا للخطة مثل كهربة البلاد أو ميكنة الزراعة أو ارساء قاعدة الصناعات الثقيلة في الاقتصاد القومى أو القضاء على العجز في ميزان المدفوعات أو مضاعفة الدخل القومى في عشر سنوات ٠ وفي ضوء هذا الهدف العام يمكن اشتقاق مجموعة من

---

(١) انظر الاستاذ شارل بتلهايم « التخطيط والتنمية » ترجمة الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله ـ دار المعارف ١٩٦٦

الأهداف الوسيطة مثل اقامة السد العالى ، اقامة صناعة الحديد والصلب ، انشاء صناعات احلال الوارد ، انشاء صناعات تنمية الصادر ، تحقيق العمالة الكاملة .

والواقع أنه لا يمكننا أن نضع حدا فاصلا قاطعا بين ما يعتبر هدفا عاما للخطة وما يعتبر هدفا من أهدافها الوسيطة ، اذ يتوقف الأمر أساسا على مرحلة التطور الاقتصادى التى بلغتها البلاد والامكانيات المادية المتاحة ، والحاجات والقيود الاقتصادية والاجتماعية التى تفرضها مراحل التطور المختلفة . فكهربة البلاد مثلا يمكن أن تكون هدفا عاما لأكثر من خطة اقتصادية متوسطة الأجل في احدى الدول النامية ، كما أن القضاء على العجز في ميزان المدفوعات لابد ان يكون هدفا رئيسيا لخطة طويلة المدى في دولة متخلفة ، حيث يكون العجز في هذا الميزان مزمنا نتيجة الاختلال الهيكلى في جهاز الانتاج الذى يتطلب تصحيحه زمنا طويلا نسبيا ، بينما يمكن أن يكون هذا الهدف أحد الأهداف الوسيطة في خطة متوسطة الأجل تضعها دولة متقدمة حيث يكون عجز الميزان عرضيا أو مؤقتا .

هذا وتتفاوت الأهداف الوسيطة من حيث درجة أهميتها مما يستوجب ترتيب أولويات لها ، فيكون لبعضها الأولوية في التنفيذ على البعض الآخر خلال سنوات الخطة . وبالنظر الى تعدد تلك الأهداف فانه يتعين التنسيق فيما بينها ، بمعنى أن يتحقق فيها شرط التوازن الذى لا يمكن بدونه أن تكون هناك خطة وانما مجرد تجميع لبرامج جزئية لا تتوافر امكانية تحقيقها في آن واحد .

فالخطة اذن يجب أن تكون متوازنة في أهدافها ماليا وماديا ، والتوازن المالى يعنى تساوى اجمالى الموارد المالية المتاحة مع اجمالى الاستخدامات المستهدفة . أما التوازن المادى فيتم على مستويين : المستوى القطاعى والمستوى السلعى . والمقصود بالتوازن على المستوى القطاعى هو ضرورة تنمية القطاعات المختلفة بنسب متناسقة أو متناسبة حيث يتوقف نمو احدها على معدلات نمو القطاعات الأخرى . أما التوازن على المستوى السلعى فيقصد به تساوى الموارد المتاحة من كل سلعة (استراتيجية) مع اجمالى الاستخدامات المحددة لها .

ويرتهن تحقيق التوازن في أهداف الخطة أيضا بتحديد النسب الواقعية بين المقادير الاجمالية في الاقتصاد القومى ، مثل نسبة توزيع الناتج الاجتماعى بين السلع الانتاجية والسلع الاستهلاكية ، ونسبة توزيع الدخل القومى بين الاستهلاك النهائى والادخار ، ونسبة توزيع الاستهلاك النهائى بين الاستهلاك العائلى والاستهلاك الجماعى أو الحكومى • بل ان نجاح التخطيط في تحقيق التوازن الاقتصادى العام بمعدلات نمو مرتفعة لا يتوقف على مجرد تحديده نسبا واقعية بين هذه المجاميع الكلية وانما يتوقف على مدى نجاحه في التوصل الى أفضل تلك النسب •

كذلك يقوم بدور هام في تحقيق التوازن بين الأهداف تحديد المعاملات المعروفة باسم المعاملات الفنية للانتاج مثل معامل المستلزمات / الانتاج ، معامل الدخل / الانتاج ، معامل العمل / الانتاج ، معامل رأس المال/الانتاج• ولما كانت هذه المعاملات تتأثر تأثرا شديدا بالتقدم العلمى والفنى فان التخطيط لابد وأن يرسم الصورة التوازنية للاقتصاد القومى على هدى اختيار محدد لما يستخدم من وسائل الانتاج ولما يتبع من طرق الانتاج وأساليبه •

ووسائل تحقيق الأهداف لا تقل أهمية عن الاهداف ذاتها ، ذلك لان تحديد الوسائل ثم أعمالها أو تطبيقها هو الذى يؤدى فى النهاية الى بلوغ الأهداف المنشودة • وهذه الوسائل أما ان أن تكون مباشرة أو غير مباشرة ، غير أن المجتمعات لم تعرف الوسائل المباشرة الا في ظل الاقتصاد الاشتراكى في حين أن الوسائل غير المباشرة قد عرفها الاقتصاد الرأسمالى قبل أن تدخله البرمجة ، اذ كان يدأب على استخدام السياسات المالية كالسياسة المصرفية أو الضريبية في حفز رجال الأعمال على التوسع أو الانكماش وفقا لتوقعات السوق والطلب الفعال • وفى أعقاب الكساد الكبير (١٩٢٩ ـ ١٩٣٢) وظهور نظرية كينز عن التوظف والتوازن العام أخذ يتسع نطاق تدخل الدول الرأسمالية المتقدمة في النشاط الاقتصادى ، فاستخدمت مختلف السياسات المصرفية والضريبية والدخلية والسعرية فى محاولات مستمرة لتجنب الاقتصاد القومى هزات عنيفة وتحقيق نوع من الاستقرار له حتى ينمو بمعدلات قد تكون منتظمة أحيانا ولكنها متواضعة دائما • فالوسائل غير المباشرة هى اذن مجموعة من السياسات المالية الكفيلة باحداث تغييرات جزئية أو حدية ولكنها عاجزة تماما عن احداث تغييرات هيكلية في الاقتصاد القومى • ومن هنا كانت صلاحيتها كوسائل

لتحقيق أهداف البرمجة في الدول الرأسمالية المتقدمة ، ومن هنا أيضا كان عدم صلاحيتها كوسائل لتحقيق أهداف التخطيط خاصة في الدول المتخلفة ، اذ أن آثارها ـ فضلا عن أنها لا تمتد الى هيكل الانتاج المنشود تغييره في تلك الدول ـ لا يمكن أن تتحقق الا بعد فترة طويلة نسبيا ، هذا اذا كان تحقيقها أمرا مضمونا أو مؤكدا ٠

أما الوسائل المباشرة فتختلف عن ذلك تماما ، فهي مجموعة من الاجراءات التنظيمية ذات الفعالية والأثر السريع في احداث التغيير الهيكلي المطلوب ، فمثلا لو كان من اهداف الخطة تحويل الانتاج السلعي الصغير الى انتاج كبير ، فان الوسيلة الناجعة لذلك هي تشجيع تكوين الجمعيات التعاونية الانتاجية بين الحرفيين وأصحاب الورش بأمدادهم بالمعدات الحديثة التي تسدد أثمانها على آجال طويلة أو امدادهم بالخامات اللازمة للانتاج بأسعار مناسبة أو ضمان تسويق منتجاتهم بأرباح مجزية ٠ كذلك لو أن الخطة استهدفت عدم زيادة الاستهلاك العائلي عن حجم معين ، فان الوسيلة الفعالة لتحقيق هذا الهدف هي استخدام نظام التوزيع بالبطاقات بعد تحديد النصيب المناسب للفرد من السلع الهامة أو الضرورية ، ولقد لجأت الدول الرأسمالية الى هذه الوسائل المباشرة في تسيير اقتصادها خلال الحرب العالمية الثانية ضمانا لتعبئة مواردها ووضعها في خدمة الأغراض العسكرية حتى تحرز النصر ٠

غير أن استخدام التخطيط للوسائل المباشرة في تحقيق الأهداف انما يكون ضروريا وعلى نطاق واسع في المراحل الأولى للتنمية لمواجهة الاختناقات وتهيئة الظروف لتحقيق النمو المتوازن ، حتى يتم تغيير هيكل الانتاج القومي وتصل الخطة الى المستوى الأمثل وتخطو البلاد خطوات واسعة على طريق التقدم فيكون من الطبيعي حينذاك ان يقتصر اعتماد التخطيط على الوسائل المباشرة في مجال الكليات الاقتصادية بينما يزداد استخدامه للوسائل غير المباشرة في مجال الجزئيات الاقتصادية ، حيث لا يتطلب الأمر سوى احداث تغييرات جزئية بل وحدية على مستوى المشروع أو النشاط الاقتصادي ، وهذا هو جوهر الاصلاح الاقتصادي الذي بدأ تطبيقه في اقتصاديات الدول الاشتراكية خلال الستينيات ٠

٢ ـ واقعية الأهداف :

يقول الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله (١) : « وليس معنى واقعية الخطة أن تكون أهدافها متواضعة كما يظن البعض ، وانما المعنى العلمى لهذه الصفة هو أن تكون الخطة مبنية على معرفة عميقة بمعطيات الاقتصاد القومى من ناحية وبمفعول القوانين الاقتصادية الموضوعية من ناحية أخرى » ٠

ويستنتج من ذلك أن واقعية الخطة انما تقوم على أربعة أركان هامة ، أولا : أن تكون اهدافها منبثقة من واقع الظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في البلاد والخصائص القومية المميزة لتطورها التاريخى ٠ وثانيا : أن تستند الى النسب الرئيسية السائدة بين المقادير الاقتصادية الاجمالية فى ظل هيكل جهاز الانتاج الذى يقوم بالتنفيذ ٠ وثالثا : أن تحترم القوانين التكنيكية أو المعاملات الفنية السارية فى ظل وسائل الانتاج التى تستخدم وطرق وأساليب الانتاج التى تتبع ٠ ورابعا : أن تحدد أهدافها على أساس كمى او حجمى ضمانا لدقة التقديرات بالابتعاد عن العوامل المالية أو النقدية التى تتأثر باتجاهات التضخم أو الانكماش ، غير أن هذه التقديرات الكمية أو الحجمية لابد وان تكون مصحوبة أيضا بتقديرات قيمية حتى يمكن التعبير بها عن المقادير الاجمالية كالدخل القومى والاستهلاك النهائى والمدخرات القومية ٠٠٠ الخ ٠

وفي تاريخ حياة التخطيط التى لم تبلغ ستين عاما ، نجد تجربة قاسية تدل على الآثار والعواقب الوخيمة المترتبة على عدم واقعية الخطة ، هذه التجربة هى الثورة المضادة التى وقعت أحداثها في المجر في خريف عام ١٩٥٦ ، فقد كان من بين أسبابها الجوهرية المحاكاة الميكانيكية للتجربة السوفيتية في التخطيط ، واهمال الأبعاد الحقيقية للاقتصاد المجرى الزراعى الى عهد قريب بالمقارنة بالاقتصاد السوفيتى الذى يستطيع أن يكتفى اكتفاء ذاتيا ، والتركيز على تنمية الصناعات الثقيلة بمعدلات مرتفعة جدا دون مراعاة لتنمية الصناعات الخفيفة والاستهلاكية بمعدلات تكفى لمواجهة مطالب واحتياجات السكان المعيشية ٠

---

(١) انظر المرجع السابق صفحة ٢١١ ٠

٣ ـ مرونة الأهداف :

ان اعداد الخطة وتحديد اهدافها ووسائل تنفيذها لا يعنى جمود هذه الأهداف والوسائل وعدم امكان مسايرتها لأية ظروف اقتصادية واجتماعية قد تطرأ أثناء تنفيذها ، انما يتعين أن تكون الأهداف والوسائل مرنة بحيث يمكن اعادة النظر فيها أو تعديلها في ضوء أية ظروف طارئة أو مستجدة ٠

ولعل أبرز مثل لتلك الظروف التى كانت تقتضي تعديل أهداف خطة التنمية الاقتصادية الأولى في مصر ، هو قوانين التأميم التى صدرت في يوليو ١٩٦١ والقوانين التى تبعتها في اغسطس ١٩٦٣ ومارس ١٩٦٤ بما ترتب عليها جميعا من آثار بعيدة المدى على الفائض الاقتصادى الذى أتيح لتمويل مشروعات التنمية مما كان يتحتم معه اعادة النظر في تقديرات الخطة الخاصة بالاستثمار والانتاج والاستهلاك ٠

هذا ولا تقتصر مرونة الأهداف على امكانية تطويرها لكى تساير أوضاعا جديدة أو طارئة فى اقتصاديات البلاد ، وانما تتأكد ظاهرة المرونة ـ حتى فى ظل أوضاع اقتصادية واجتماعية لم تطرأ عليها تغيرات ذات شأن ـ بانتهاج أسلوب الخطط المتحركة ، ومضمون هذا الأسلوب هو تعديل أهداف خطة السنة المقبلة فى ضوء النتائج التى تسفر عنها متابعة تنفيذ أهداف السنة المنقضية ، بحيث يصبح انحراف التنفيذ عن الأهداف فى السنة الأخيرة للخطة ممثلا للانحراف عن أهداف تلك السنة وحدها وليس انحرافا تراكميا بالغا عن أهداف سنوات الخطة فى مجموعها ٠ ويبرر اتباع هذا الأسلوب فى التخطيط أنه مهما بلغت دقة التقديرات فمن المسلم به أن يكون هناك انحراف ولو طفيف فى التنفيذ الفعلى عن التقديرات المستهدفة خاصة فى الدول المتخلفة وأثناء المراحل الأولى للتنمية ٠

ابعاد التخطيط :

للتخطيط ثلاثة أبعاد ، بعد قطاعي وآخر اقليمي وثالث زمني ٠

فالبعد القطاعي : يقوم على أساس تقسيم الاقتصاد القومى الى قطاعات اقتصادية أو نوعية رئيسية : زراعة (رأسية وافقية) ، صناعة (ثقيلة

وخفيفة أو استخراجية وتحويلية) ، طاقات (بترول وفحم وكهرباء وشمس ورياح وطاقة ذرية) ، خدمات انتاجية (تجارة داخلية ونقل وتخزين وسياحة) خدمات غير انتاجية (تعليم وصحة وثقافة وترويح ومرافق) ، تجارة خارجية وعلاقات اقتصادية دويسة ٠

ويجرى اعداد خطة مستقلة لكل من هذه القطاعات ، ثم يتم التنسيق بين أهداف تلك الخطط عن طريق اجراء اختبارات الاتساق الكلية والجزئية ، لكى تخرج مجمعة فى اطار واحد يشكل خطة قومية قوامها البعد القطاعى ٠

والبعد الاقليمى أو المكانى أو الحيزى : يقوم على أساس تقسيم الحيز المكانى للبلاد الى عدد من الأقاليم الاقتصادية ، كل اقليم منها يعتبر وحدة مكانية كبيرة تتوافر فيها امكانيات حقيقية حالية أو كامنة من الثروات الطبيعية المعدنية وغير المعدنية والأراضي الزراعية أو القابلة للزراعة والقوى البشرية والعاملة ، بحيث يكون الاقليم حاليا أو يصبح مستقبلا متجانسا ومتكاملا ومتسما بصفة الاستقلالية الذاتية ٠

والركن الركين للبعد المكانى والتخطيط الاقليمى هو ظاهرة التوطن والتوطين، بمعنى توطن وتوطين القطاعات السلعية من زراعة وصناعة وطاقة وتشييد على أساس مدى توافر الموارد الطبيعية أو مدى القرب من موانى التصدير أو الاستيراد أو أسواق التصريف المحلية او مدى سهولة سبل النقل والاتصالات ٠٠٠ الخ ، هذا فضلا عن توطن وتوطين الخدمات الانتاجية وغير الانتاجية استكمالا لمقومات الحياة الاقتصادية والاجتماعية ٠

ويجرى اعداد خطة مستقلة لكل من هذه الأقاليم ، ثم يتم التنسيق بين أهداف تلك الخطط لكى تخرج مجمعة فى اطار واحد يشكل خطة قومية قوامها البعد الاقليمى ٠

واذن فهناك خطتان قوميتان ، احداهما قائمة على البعد القطاعى والأخرى قائمة على البعد الاقليمى ، ولكن هاتين الخطتين القوميتين متطابقتان وتشكلان وجهين لعملة واحدة ٠

غير أن الجدير بالذكر في هذا الشأن أن مصر لم تعد حتى الآن خطة قومية على أساس البعد الاقليمى ، وانما يجرى اعداد خطتها القومية على أساس

قطاعى فحسب ، والسبب في ذلك أن خطط الأقاليم الاقتصادية ما زالت مقتصرة على المشروعات التى تنفذها دواوين عموم المحافظات ، وهى مشروعات خدمية في الأغلب الأعم الى جانب بعض المشروعات الانتاجيـة الصـغيرة التى تلبى الاحتياجات المباشرة للمحافظات .

فخطط الاقاليم الاقتصادية اذن لا تشمل المشروعات التى تتولى القطاعات الاقتصادية أو النوعية تنفيذها في تلك الأقاليم ، والواجب أن يكون للأقاليم الاقتصادية وهيئات الحكم المحلى كلمة ذات وزن في مجال التوطين ، حالما تكون أعمق دراية بمواردها واحتياجاتها وأشد التصاقا واحتكاكا بمشاكل التنميـة ومعـوقاتها .

ولا يتطلب ما نصبو الى تحقيقه فى هذا المجال سوى التنسيق والتعاون الوثيق بين الوزارات القطاعية ووزارة الحكم المحلى ووزارة التخطيط ، بحيث نتوصل فى مستقبل قريب الى اعداد تلك الخطة القومية القائمة على أسـاس اقليمى والمطابقة لخطتنا القومية القائمة على أساس قطاعى .

والبعد الزمنى : قوامه تقسيم خطط التنمية على أسـاس الزمن الذى يستغرقه تنفيذ أهداف كل خطـة .

فهناك خطة طويلة المدى ترسم الخطوط العريضـة والواسـعة لصـورة الواقع الاقتصادى الاجتماعى المنشود في نهاية حقبة زمنية قد تمتد الى عشرين أو خمسة وعشرين عاما أو أكثر . فهى تهتم بوضع تصور عام لهدف او مجموعة محدودة من الأهداف الإستراتيجية ، وهذه الأهداف قد تكون رقمية او تكون معنوية ، مثل كهربة البلاد وارساء قاعدة الصناعة الثقيلة وتوطـين الكتـل البشرية في الصحارى وتصفية التبعية الاقتصادية وتصفية العجز المزمـن من ميـزان المدفـوعات .

وهناك خطة متوسطة المدى تشتق من الهدف أو الأهداف الاستراتيجية للخطة طويلة المدى ، مجموعة من الأهداف الوسيطة التى تسعى الى تحقيقها عبر فترة زمنية قد تتراوح ما بين ثلاث وسبع سنوات ولكنها عادة ما تكون خمسـا .

إما الخطة قصيرة المدى فهى عبارة عن الشريحة السـنوية من الخطـة متوسـطة المـدى .

مراحــل اعــداد الخطــة :

يمر اعداد الخطة في أربع مراحل نستعرضها فيما يلي :

المرحلة الأولى ـ التحضير لاعداد الخطــة :

يتم في هذه المرحلة جمع البيانات الاحصائية عن الاقتصاد القومى خــلال سلسلة زمنية تمكن من اعداد دراسة وصفية وتحليلية للتعرف على هــيكل الانتاج القومى ومدى مساهمة القطـاعات الاقتصــــادية المختلفـة فى توليد الدخل والوقوف على التوزيع الحــالي للدخــول ومــدى ما يمتصــــه الاســتهلاك النهائى من هذه الدخــول وما يتاح منها كمدخرات للاســـتثمار ، وعلاقة الاقتصــاد المحــلى بالعالم الخارجي من حيث حجــم الصــــادرات والواردات ومــدى ما يحققه الميــزان التجــارى أو ميزان المدفوعات من عجز أو فائض وحصر كافة المــوارد المــادية والمــالية والبشرية ومدى ما يســتغل منها ، كل ذلك بغــرض التعــرف على حقيقة امكانيــات البــلاد والمشاكل والصعوبات التى تواجه عمليــات التنمية حتى يمكن فى ضــوئها مجتمعــة اقتراح اطــار أولى للخطــة ، فهــذه المرحلة اذن أشــبه ما تــكون بدراسة تاريخ الحالــة وأعراضها فى الطب حتى يمكن تشــخيص الداء تشــخيصا صحيحا تمهيــدا لمباشرة العلاج الناجع ٠

المرحلة الثانية ـ التوجيهات العامة :

وهــذه التوجيهات تختص بها السلطــة الســياسية ، وغالبا ما تكــون غير مفصــلة بل ذات طابع عام مثل تحديد مســـتوى معين للدخل القــومى يجب بلوغه فى نهــاية الخطة أو تحــديد حجم الاســتثمار الذى يتعين تنفيذه خلالها أو تحــديد أولوية الصــناعة الثقيلة على الخفيفة ، ٠٠ الخ ٠

المرحلة الثالثة ـ اعداد الاطار الأولى للخطة :

فى ضــوء التوجيهات العــامة التى تصــدرها السلطة الســياسية يقوم الجهــاز المركزى للتخطيط باعــداد الاطــار الأولى للخطــة الذى يقصــد به تحــديد الأهــداف التى يسعى الاقتصاد القــومى الى تحقيقها ، وتتعلق هــذه الأهــداف بالمجاميع الاقتصــادية الكلية من دخل وانتــاج واســتثمار وادخار وعمالة واســتهلاك وصــادرات وواردات ، ويعتمــد المخطط فى التوصــل الى تقديرات هــذه الأهــداف على النســب الرئيسية بين تلك المقادير الاجمالية أو على العلاقات الوظيفية التى تربطها ببعضها ٠

ولاعداد الاطار الأولى للخطة يمكن أن نتبع أكثر من أسلوب وسوف نقتصر هنا على الاشارة الى طريقتين [1] هما طريقة التنقيب التدريجي وطريقة الحلقات الموصلة • وقبل أن نستعرض فى ايجاز كيفية استخدام هاتين الطريقتين فى اعداد الاطار ، تجدر الاشارة الى أن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر فى أن نقطة البدء فى الطريقة الأولى هى استهداف تحقيق التوازن للاقتصاد القومى عند مستوى معين فى السنة الأخيرة للخطة ثم تحديد الأهداف والوسائل التى تتفق وتحقيق هذا التوازن المنشود • أما الطريقة الثانية فلا تبدأ من تصور مستوى معين للتوازن الاقتصادى يستهدف تحقيقه في السنة الأخيرة للخطة ، وانما تبدأ من تحديد أهداف مرتفعة في الفروع أو الصناعات القيادية ثم تحاول التوفيق بين هذه الأهداف وأهداف الفروع والقطاعات الأخرى • بما يؤدى في النهاية الى تحقيق التوازن على مستوى الاقتصاد القومى •

وبالنسبة لاستخدام طريقة التنقيب التدريجي يشرع المخطط في تحديد الهدف الرئيسي والأهداف المشتقة في ضوء التوازن المستهدف تحقيقه على مستوى الاقتصاد القومى ، فمثلا يمكن البدء بتحديد هدف معين لزيادة الدخل كهدف عام للخطة ، وبمعرفة حجم الدخل القومى المستهدف يمكن التسلسل منه الى بقية الأهداف الأخرى اذ يتم تحديد هدف الاستهلاك النهائى في ضوء حجم الدخل باستخدام العلاقة الوظيفية التى تربط بين تطور الدخل وتطور الاستهلاك ، وبالتوصل الى هدف كل من الدخل والاستهلاك يمكن تقدير الادخار المتاح ، وكذلك باستخدام علاقة الدخل بالانتاج يمكن تقدير هدف الانتاج القومى الذى ننتقل منه الى تحديد حجم الاستثمار باستخدام معامل رأس المال/الانتاج • وبمقارنة هدف الاستثمار بتقديرات الادخار نتوصل الى تقدير التمويل الأجنبى للخطة ، ثم يتم تقدير الواردات على أساس احتياجات الاستهلاك والانتاج والاستثمار من السلع الاستهلاكية والوسيطة والاستثمارية على الترتيب كما يتم تحديد هدف الصادرات على أساس تقدير الواردات والتمويل الأجنبى للخطة ، وأخيرا يقدر هدف العمالة على هدى حجم الاستثمار وحجم الانتاج وباستخدام معامل رأس المال / العمل ومعامل الانتاج / العمل •

---

(1) أنظر الاستاذ شارل بتلهايم المرجع السابق صفحة ١٨٧ وما بعدها •

وبهـذا التسلسل يصل المخطط الى تحديد أهداف المقادير الاجمالية في الاقتصاد القومي وتتضح معالم الاطار الأولى للخطة ، ولابد أن يتأكد المخطط من أن هذه الأهداف تتفق وتحقيق التوازن المستهدف في السـنة الأخـيرة للخطة وذلك باجراء الاختبارات اللازمة لتحقيق شرط التوازن بين المـوارد والاستخدامات بجوانبها المختلفـة المـادية والمـالية والبشرية ٠

أما بالنسـبة لطريقة الحلقات الموصلة فيبدأ المخطـط بتحـديد عـدة أهداف رئيسية لأهم الفروع والصـناعات الأساسية للاقتصـاد القـومى والتى تلعب الدور القيادى في تحريك عملية التنميـة في ضـوء الامـكانيات المتوافرة للبلاد والاعتبارات التكنيكية ، فتحدد أهداف الانتـاج للفـروع والصناعات الأساسية عند الحدود العليـا وذلك دون اخـلال باحتيـاجات الاستهلاك النهائى واعتبارات التصدير ، ومن هذا الاطـار الأولى لخـطط الفروع الأساسية يتسلسل المخطط لاستكمال الاطـار الأولى للاقتصـاد القومى ككل وذلك بمراعاة النسب أو العلاقات بين القطاعات المختلفة ٠

المرحلة الرابعة : اعداد الاطار التفصيلى للخطة :

حالمـا ينتهى الجهاز المركزى للتخطيط من اعداد الاطار الأولى الـذى يتضمن تقديرات للمجاميع الاقتصادية الكلية من استثمار وانتـاج ودخـل واستهلاك وصادرات وواردات ومدخرات وعمالة وأجـور ، موزعة زمنيـا على سنوات الخطة ونوعيا على القطاعات الاقتصادية الرئيسـية من زراعـة وصناعة وتشييد ونقل ومواصلات وخدمات ، حالمـا ينتهى من ذلك تبـدأ المرحلة التالية والأخيرة وهى مرحلة الاطـار التفصيلى الـذى يتم اعـداده من خلال حوار يدور بين جهاز التخطيط المركزى وأجهزة التخطيـط علـى مختلف مستوياتها ، ويجرى هذا الحوار عن طريق تدفق تيـار البيـانات المتعلقة بالاطار الأولى من القمة وهى الجهـاز المركزى الى القـاعدة وهى الوحدة الاقتصادية مارا بالقطاع الذى تمثله الوزارة أو الفرع أو النشـاط الاقتصادى الذى تمثله هيئة القطاع العام[1] ثم ينعكس اتجـاه التيار فيتدفـق من أسفل الى أعلى حاملا البيانات المتعلقة بالاطار التفصيلى ٠

---

(١) انظر القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن هيئات القطـاع العـام وشركاته ٠

وبيان ذلك ان تقوم وزارة التخطيط بتبليغ الاطار الأولى الى الوزارات التى تشرع بالاشتراك مع هيئات القطاع العام التابعة لها في توزيع أهداف القطاع على الفروع والمناشط الاقتصادية التى يتكون منها ، بمعنى أن مسئولية تحديد الأهداف الجزئية لكل فرع أو نشاط اقتصادى انما هى مسئولية جماعية تقع على عاتق الوزارة وكافة أجهزتها ، بينما يكون من المهام الرئيسية للوزارة بالاشتراك مع كل هيئة قطاع عام على حدة - اتخاذ القرارات المتعلقة بخلق أو انشاء الوحدات الاقتصادية الجديدة ، أو الاكتفاء بالتوسع في الوحدات القائمة في الفرع أو النشاط الذى تشرف عليه الهيئة ، وكذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم التمويل اللازم للفرع ونمطه ومناطق توطين هذا الفرع اقليميا ونوع التكنيك الذى يستخدم في انتاجه .

وبعد أن تتضح الاتجاهات أو المؤشرات العامة لخطة الفروع ، تقوم هيئة القطاع العام بتبليغها الى الوحدات الاقتصادية التابعة التى تشرع كل منها بدورها في اعداد خطتها على هدى تلك الاهداف المقررة للفرع أو المؤشرات العامة لخطته .

وما نريد أن نسجله في هذا الشأن هو انه يجوز للوحدة الاقتصادية أن تحدد أهدافها متجاوزة أو متخطية معدلات النمو المرسومة للفرع أو النشاط غير أن هذا التجاوز أو التخطى لا يكون الا في مجالات معينة مثل مجال الانتاج طالما كان استغلال طاقتها الانتاجية المعطلة أو ازالة الاختناقات بين مراكز الانتاج يسمح بهذا التجاوز ، وكذلك في مجال التصدير طالما كانت تعاقداتها مع الأسواق الخارجية (اذا كان هذا النظام معمولا به) تمكنها من زيادة صادراتها بنسبة مرتفعة ، أما في مجالات الأجور والعمالة والخامات المستخدمة فلا يسمح للوحدة بتخطى معدلات زيادتها المستهدفة الا بمقدار الحتميات لأن ذلك يعنى في حقيقته هبوطا بكفاية الأجر والعمل والمواد التى تحددها الخطة على أساس الكفاية المتوسطة للفرع أو النشاط بغض النظر عن الكفاية أو التكلفة في كل وحدة بذاتها .

واذا كان مسموحا للوحدة في اعداد خطتها بتجاوز أو تخطى معدلات النمو المستهدفة للفرع فلابد أن يكون مسموحا لها أيضا بالقصور أو التخلف عنها طالما كان هذا القصور أو التخلف في حدود ضيقة تبررها الظروف الموضوعية لوحدة بعينها ، كما هو الحال عندما تعجز وحدة أو أكثر خلال سنة أو أخرى من سنوات الخطة عن تحسين كفاية المواد

أو العمل والارتفاع بهـا الى مستوى الكفاية المتوسطة للفرع نتيجـة قـدم معداتها نسبيا أو حداثة عهد العـاملين بها ونقص تدريبهم ٠

فاذا ما أتمت الوحدة اعداد خطتها وجرت مناقشتها من جـانب العاملين بها وادخلت عليها التعديلات التى أسـفرت عنها هذه المناقشـة ثم أقرها مجلس الادارة في صورتها الاخيرة ، ترفـع الخطة الى هيئة القطاع العـام لكى تشرع في دراسة التوسعات والمشروعات الجـديدة المقتـرحة من جـانب الوحدات (الخطط الاستثمارية) فلا تقـر أيا منهـا قبل التحقـق من الاستغلال الكامل للطاقة الانتاجية أولا والتـأكد من سـلامة التقـديرات الخاصة بمكونات الاستثمار ثانيا ، ثم تجرى المفاضلة بينهـا واختيار أنسـبها على هدى ما يتقرر الأخذ به من معـايير التفضيل المختلفـة مثـل معيـار كفاية الاستثمار (محسوبة على أساس معامل رأس المـال/الانتاج) ومعيـار توفير النقد الأجنبى (باحلال الوارد أو تنمية الصـادر) ومعيـار توظيف العمل ومعيار توليد الدخل ٠٠ الخ ، كما تحـدد أولويات التنفيـذ عبـر سنوات الخطة للتوسعات والمشروعات التى وقع عليهـا الاختيـار ، وذلك حسـب أهميتها التى تقررها اعتبارات فنية أو اقتصادية أو اجتماعيـة ٠ وتأخذ بعد ذلك في مراجعة تقديرات الخطة الانتاجية وتصحيحها أولا في ضوء البرنامج الزمنى لتنفيذ الاستثمارات آخذة في الاعتبـار فتـرة التفـريغ وثانيا على هدى معـايير الكفاية المتوسطة أو التكلفـة المتوسـطة للفـرع أو النشاط الاقتصادى ٠ واخيرا تقـوم هيئة القطـاع العام بصـب خطـط الوحدات في صورة تجميعية لاجراء التنسيق بينها والتـأكد من أن الخطـة التفصيلية للفرع قد رسمت في حدود الاهداف المقررة له أصلا ٠

وعندما تتلقى الوزارة المختصة خطط هيئات القطاع العـام التابعة لها ، تقوم هى الأخرى بدراسة التوسعات والمشروعات المقترحة من جانب هذه الهيئات وتحكم عليها باستخدام المعايير السابقة فضلا عن معيـار آخر على جانب كبير من الأهمية في هذا المستوى القطاعى وهو مدى تحقيقها للنسـب الواقعية أو أفضل النسـب بين انتاج الفروع الاقتصادية المكونة للقطاع (مثل النسبة بين انتاج الصناعات الاستخراجية وانتاج الصناعات التحويلية) ، كما تقـوم الوزارة بالمراجعة والتصحيح ثم التنسيق بين خطط الفروع لكى تخرج خطـة القطاع متوازنة دون تبديد أو اختناق ٠

وأخيرا تتجمع خطط الوزارات أو القطاعات لدى وزارة التخطيط التى تقوم بوضع هذه الخطط في اطار موحد هو الاطار التفصيلى للخطة ، ومهمة وزارة التخطيط في هذه الخطوة تعتبر أخطر المهام ذلك لأنها ليست مجرد تجميع لخطط القطاعات الاقتصادية ، وانما التأكد بصفة نهائية وعن طريق الاختبارات اللازمة من تحقيق النسب الواقعية أو أفضل النسب بين المقادير الاقتصادية الاجمالية وتوفير شروط التناسق والترابط والتكامل بين الأهداف بما يضمن تحقيق التوازن العام للاقتصاد القومى بمعدلات نمو مرتفعة ٠

ولا يتبقى بعد اعداد الخطة في شكلها النهائى سوى عرضها على السلطة التشريعية لاقرارها تمهيدا للبدء في تنفيذ أهدافها التى ارتضاها والتزم بها المجتمع بمختلف تنظيماته ومؤسساته ٠

هذا ونود أن نشير الى أن قانون الخطة العامة للدولة رقم ٧٠ لسنة ١٩٧٣ قد جاء في مختلف مواده مؤكدا للخطوط العريضة لمراحل اعداد الخطة كما جاءت في العرض السالف ٠

الفصل الثانى

الموازين الاقتصادية كأدوات للتخطيط

التعريف بأدوات التخطيط والبرمجة :

يقصد بأدوات التخطيط تلك الأدوات التى تستخدم أولا : في وصف الهيكل الاقتصادى القائم والتعرف على النسب الرئيسية والعلاقات الوظيفية التى تربط بين المقادير الاقتصادية الاجمالية ، وكذا التعرف على القوانين أو المعاملات الفنية التى تحكم المناشط الاقتصادية المختلفة ، هذا كله تمهيدا لاستخدامها ثانيا : في اعداد الاطار الأولى والاطار التفصيلى لخطة الدولة واجراء اختبارات الاتساق الضرورية بين أهدافها .

ومن الطبيعى أن تختلف أدوات التخطيط أو ادوات اعداد الخطط اختلافا جوهريا عن أدوات البرمجة أو أدوات اعداد البرامج ، ويرجع ذلك الى سببين أولهما الاختلاف الجذرى العميق في الظروف الاقتصادية والاجتماعية التى تولد بين أحضانها كل مجموعة من هذه الأدوات . فالأولى لا يعرفها سوى اقتصاد اشتراكى يقوم على الملكية العامة لوسائل الانتاج ويحرك نشاطه اشباع الطلب الاجتماعى وتختفى في ظله قوى السوق العمياء ، هذا في حين أن الثانية لم يعرفها الاقتصاد الرأسمالى القائم على الملكية الخاصة الا حينما دعته الحاجة الملحة الى استخدامها خاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في محاولات مستمرة لتنظيم قوى السوق التلقائية دون مساس بحق الملكية أو مساس بالمحرك الأول والأخير للنشاط الاقتصادى وهو تحقيق أقصي ربح ممكن عن طريق اشباع الطلب الفعال .

أما السبب الثانى فيكمن في اختلاف طبيعة الخطة عن طبيعة البرنامج ، فالخطة دائما ذات جانبين أو وجهين كوجهى العملة ، أولهما مادى أو عينى (الخطة المادية أو العينية) وهو يشكل الجانب الأساسي

منها لأنه ينطوى على تحديد أهدافها كميا أو حجميا ضمانا لدقة تقديراتها وواقعيتها ، والثانى هو الجانب المالى (الخطة المالية) الذى يعتبر انعكاسا قيميا للجانب العينى ٠

وبينما يتناول الأول حصر الموارد المادية وتخصيصها للاستخدامات المختلفة فى شكل موازين للسلع والطاقات الانتاجية وجداول للمدخلات والمخرجات محددا بذلك أحجام الانتاج والاستثمار والاستهلاك الوسيط والنهائى والصادرات والواردات وموضحا التدفق السلعى لهذه المقادير بين القطاعات والفروع الاقتصادية المختلفة ، نجد الثانى ينصب على حصر الموارد الماليةوتخصيصها للاستخدامات المختلفة فى شكل موازين للنقد والائتمان ودخل وانفاق السكان موضحا بذلك التدفق المالى الذى يغطى قيمة هذا التدفق السلعى بل ويطابقه تماما بحيث يحول دون ظهور الاتجاهات التضخمية أو الانكماشية ويسد الطريق أمام وجود فائض نقدى فى قطاع ما أو اختناق تمويلى فى قطاع آخر ٠ هذا كله فضلا عن جانب ثالث للخطة هو الجانب البشرى (خطة القوة العاملة) الذى يهتم بحصر الموارد من القوى العاملة بمختلف حرفها ومهنها وتخصيصها للاستخدامات المختلفة بحسب احتياجات القطاعات والفروع ووفقا للخطة المادية ٠

هذا عن طبيعة الخطة ، أما البرنامج فلكونه توجيهيا أو تأشيريا لا يمكن أن يكون له سوى جانب واحد فحسب هو الجانب المالى ، حيث لا جدوى من وراء الاهتمام باعداد الجانب العينى وتحديد الأهداف الكمية أو الحجمية طالما كان الالتزام بأهداف البرنامج غير قائم من ناحية ، وطالما كانت تلك الأهداف تنصب على المجاميع الاقتصادية الكلية والقطاعات التنظيمية دون القطاعات والفروع والمناشط الاقتصادية من ناحية أخرى ٠ والواقع ان اقتصار البرامج على الجانب المالى دون العينى وتركيز اهتمامها على المقادير الاقتصادية الاجمالية والقطاعات التنظيمية فحسب انما يشكل أخطر ثغراتها ، ويجعل أهدافها حتى فى حالة الالتزام بها عرضة لأن تعصف بها قوى السوق أو على الأقل تتلاعب بها اتجاهات التضخم أو الانكماش ٠

ونخلص من العرض السالف الى حقيقة واقعة وهى أن الدول الاشتراكية تستخدم الموازين الاقتصادية كأداة من أهم أدوات اعداد

خططها ، بينما تستخدم الدول الرأسمالية المتقدمة الميزانية القومية كأهم أدوات اعداد برامجها ، على أن الميزانية القومية انتشر استخدامها بعد الحرب العالمية الثانية بين دول العالم الثالث كأداة لوضع الخطط الشاملة ، وكان هذا أمرا طبيعيا باعتبارها دولا نامية حديثة العهد بالاستقلال قليلة الخبرة بأساليب التنمية الاقتصادية غير أن جمهورية مصر العربية حينما لمست من نتائج تنفيذ خطتها الخمسية الأولى الثغرات الموجودة في نظام الحسابات القومية ، سارعت الى سد هذه الثغرات باستخدام بعض الموازين المادية (موازين السلع – موازين الطاقة – جداول المدخلات والمخرجات) ، وكان صدور النظام المحاسبى الموحد مشتملا على الموازنة العينية بجوانبها المختلفة خطوة واسعة وموفقة على طريق جمع البيانات التفصيلية اللازمة لتركيب تلك الموازين وايذانا ببدء استخدامها في العمليات التخطيطية ٠

وفي اعتقادنا أن المرحلة الحالية لاستخدام الموازين المادية الى جانب نظام الحسابات القومية هى مرحلة إنتقالية في تطور الأساليب والأدوات المستخدمة في اعداد الخطط في مصر ، وانه يجب بل وسوف تتلوها مرحلة جديدة لاستخدام نظام الموازين الاقتصادية كأداة متكاملة ، محكمة وفعالة لاعداد خططنا القومية ٠

الهيكل العام لنظام الموازين (١) :

يجرى تركيب الموازين الاقتصادية على ثلاثة مستويات من حيث درجة التجمع ، فهناك موازين اجمالية الغرض منها وصف الاقتصاد القومى وتحليل عملية التنمية وضمان التناسق بين الخطط الجزئية ، كذلك هناك موازين أكثر تفصيلا لتصوير التشابك بين القطاعات الاقتصادية وتحديد العلاقات التى تربط بينها ، هذا فضلا عن موازين تحليلية تعد على مستوى الوحدات الاقتصادية ٠

---

(١) الهيكل المعروض هنا يمثل هيكل الموازين الاقتصادية المستخدمة في تشيكوسلوفاكيا وقد نقل عن الاستاذ سيفاتشيك من مجموعة محاضراته عن التخطيط القومى – وزارة التخطيط ١٩٦٧٠

وللموازين ثلاثـــة جوانب ، جانب مادى وآخر مالى وثالث بشرى ، فاذا تناولنا الجانب المادى نجد أن موازينه تتكون من ميزان انتاج واستخدام الناتج الاجتماعى وميزان رأس المال الثابت القومى وذلك على المستوى الاجمالى ، ثم موازين هيكلية او جداول للمدخلات والمخرجات على المستوى التالى وهـــو مستوى التشابك القطاعى واخيرا موازين سلعية لمنتجات الزراعة والصناعة وموازين للطاقة الانتاجية على المستوى التحليلى ·

أما الجانب المالى فتتكون موازينه من ميزان انتاج (توليد) وتوزيـــع واستخدام الدخل القومى استخداما نهائيا وذلك على المستوى الاجمالى ، ثم ميزان مالى قومى (خطة مالية قومية وميزانية الدولة) وميزان لدخل وانفاق السكان أو القطاع العائلى وميزان للائتمان (خطة ائتمانية) وميـزان النقـــد (خطة نقدية) وميزان للنقد الأجنبى وذلك كله على مستوى العلاقات التشابكية بين القطاعات ، وتأتى بعـد ذلك الموازين المالية للوحدات المختلفة على المستوى التحليلى ·

وأخيرا فان الجانب البشرى تتكون موازينه من ميزان اجمالى للقـــوة العـاملة وموازين للقوة العـاملة على مستوى الوزارات أو القطاعات أو الأقاليم، ثم موازين على مستوى الوحدات ·

هذا وتنبنى جميع تلك الموازين على فكرة بسيطة هى فكرة الحســاب ذى الجانبين الدائن والمـدين ، فيتم في الجانب الدائن حصر الموارد بينمـا يتم في الجانب المدين تخصيص تلك الموارد لاستخداماتها المختلفة ·

والشـكل التالى يوضح الهيكل العام لنظام الموازين الاقتصادية المطبق في تشيكوسلوفاكيا ·

وبعدها سوف نشرع في عرض هذه الموازين بأنواعها الثـلاثة متوخـين في ذلك الايجاز والتبسيط ما أمكن وعلى مســتوى المـــوازين الاجمـــالية وموازين التشابك مرجئين شرح الموازين التحليلية لفصول تاليـة خصصناها للتخطيط على مستوى الوحدة ·

الهيكل العام للموازين الاقتصادية

درجة التجميع	الموازين المادية	الموازين المالية	الموازين البشرية
الموازين الإجمالية	١ – ميزان إنتاج واستخدام الناتج الاجتماعي . ٢ – ميزان رأس المال الثابت القومى	١ – ميزان توليد وتوزيع واستخدام الدخل القومى	ميزان القوة العاملة القومى .
موازين التشابك	الموازين الهيكلية أو جداول المدخلات والمخرجات	٢ – الميزان المالى القومى وميزانية الدولة ٣ – ميزان الائتمان ٤ – ميزان الدخل والإنفاق النقدى للسكان ٥ – ميزان النقد (العملة المحلية) ٦ – ميزان النقد الأجنبى	موازين القوة العاملة للقطاعات الاقتصادية – للأقاليم الاقتصادية – للأنشطة الاقتصادية – للمحليات .
الموازين التحليلية	١ – الموازين السلعية ٢ – موازين الطاقة الإنتاجية للوحدات	الموازين المالية للوحدات	موازين القوة العاملة للوحدات

الموازين المادية

اولا : ميزان انتاج واستخدام الناتج الاجتماعي الاجتماعي (١) :

المقصود بالناتج الاجتماعي هو السلع المنتجة والخدمات الانتاجية المؤداة في مختلف قطاعات الاقتصاد القومي خلال فترة زمنية معينة . والاقتصاديون الاشتراكيون لا يأخذون في اعتبارهم عند حساب الناتج الاجتماعي سوى ما يتم انتاجه من سلع مادية وما يتم أداؤه من خدمات متعلقة بتلك السلع أو منصبة على التعامل فيها وهى خدمات نقل البضائع والتجارة الداخلية والخارجية ، وذلك دون غيرها من الخدمات الأخرى التى تؤدى لصالح الأفراد مثل التعليم والصحة والاسكان والمواصلات أو تؤدى لصالح المجتمع برمته مثل الدفاع والأمن ، فهذه كلها خدمات غير انتاجية لا تدخل في حسابهم للناتج الاجتماعي .

ويرى هؤلاء الاقتصاديون أن هذا الناتج يمكن التعبير عنه ماديا وماليا فمن الناحية المادية يتكون الناتج الاجتماعي من سلع استهلاكية تخصص لاشباع حاجات الاستهلاك النهائى وسلع انتاجية تخصص لاشباع حاجات الانتاج ، وهذه الأخيرة تتكون من سلع وسيطة تستهلك فوريا بمجرد استخدامها في العمليات الانتاجية وسلع رأسمالية تستهلك تدريجيا في تلك العمليات على سنوات عديدة .

فالناتج الاجتماعي ماديا = سلع استهلاكية + سلع انتاجية
(وسيطة ورأسمالية)

أما من الناحية المالية فان الناتج الاجتماعي يتكون من ثلاث قيم :
الأولى هى قيمة السلع الانتاجية (الوسيطة والرأسمالية) التى تستهلك

---

(١) انظر سبفاتشيك في المرجع السابق ، وكذا الدكتور محمد فكرى شحاته في محاضراته عن الموازين التخطيطية في الاقتصاد الاشتراكى المخطط ، مذكرة رقم ٨٨٦ ـ معهد التخطيط القومي ـ يوليو ١٩٦٩ .

في انتاجه ، والثانية هى الأجور والمرتبات التى تدفع للعاملين في القطـــاعات المنتجة للسلع والمؤدية للخدمات الانتاجية ، أما القيمـة الثالثة والأخيرة فهى الفائض الاقتصادى الذى يتولد للمجتمع او ما يسميه هؤلاء الاقتصـاديون فائض القيمة وهو ما يقابل عوائد حقـوق التملك في المجتمعـات الراســمالية من فوائد وأرباح وايجارات ٠

فالناتج الاجتماعى ماليا = قيمـــة السلع الانتاجيـــة (الوســيطة والراسمالية) المستهلكة في الانتاج+قيمة الاجور والمرتبات المدفوعة للعـــاملين في قطاعات الانتاج والخدمات الانتاجية + الفائض الاقتصـــادى المتـــولد في تلك القطاعات ٠

وعلى أساس هذا التحديد لمفهوم الناتج الاجتماعى يتم تركيب ميـزانه بحيث يشمـل الجانب الدائن السلع المنتجة والخدمات الانتاجية المؤداة خــلال فترة زمنية معينة ،، فضلا عن السلع المستوردة خـلال تلك الفترة باعتبارها موردا للاقتصاد المحلى من العـــالم الخارجى أما الجانب المـدين فيشـــمل أولا : السلع الانتاجية (الوسيطة والرأسمالية) التى تسـتهلك في انتـــاج الناتج الاجتماعى ، وثانيا : سلع الاستهلاك النهائى ســواء كان خاصـــا (للأفراد) أو عاما (للحكومة) ، وثالثا : السلع الرأسمالية التى تشـــكل اضافات للاصول الثابتة وتغيرا في المخزون ويعبر عنهـــا بالتراكم العينى ، وأخيرا : السلع المصدرة باعتبارها استخداما لجزء من النـــاتج الاجتماعى في اشباع الطلب العـــالمى ٠

والشكل التالى يوضح هذا الميزان ومكوناته

ميزان انتاج واستخدام الناتج الاجتماعى

استخدامات	موارد
١ ـ الاستهلاك الانتاجى	١ ـ انتاج الناتج الاجتماعى
(أ) السلع الوسيطة (مستلزمات)	(أ) السلع
(ب) السلع الرأسمالية (مقابل اهلاك الأصول المنتجة)	(ب) الخدمات الانتاجية
٢ ـ الاستهلاك النهائى	٢ ـ الواردات
(أ) الخاص	
(ب) العام (يشمل اهلاك الأصول غير المنتجة كالمدارس والمستشفيات والمساكن)	
٣ ـ التراكم العينى	
(أ) الاضافات للاصول الثابتة (منتجة وغير منتجة)	
(ب) التغير في المخزون (سلع استهلاكيةوسلع وسيطة)	
٤ ـ الصادرات	
مجموع الاستخدامات	مجموع الناتج

ثانيا ـ ميزان رأس المال الثابت :

ويعد هذا الميزان خصيصا للسلع الرأسمالية التى تمثل اضافات للاصول الثابتة ، وذلك باعتبارها الأساس المادى والفنى لعملية تكرار الانتاج الموسع Expanded Reproduction

ولهذه السلع (رأس المال الثابت) من وجهة نظر الاقتصاديين الاشتراكيين خاصية مزدوجة ، تمثلها من جانب قيمة استعمالية لا تتغير بفعل عمليات التشغيل ويعبر عنها ثمن الشراء الاصلى ، وتمثلها من جانب آخر قيمة نقدية تتناقص تدريجيا بمقدار ما طرأ على الأصول من هلاك اثناء عملية الانتاج ٠ ولذلك تصور تلك الخاصية المزدوجة لرأس المال الثابت في ميزانين يعكس أحدهما القيمة الاستعمالية أو ما يعبر عنه بالجانب المادى لرأس المال الثابت بينما يصور الثانى القيم النقدية لرأس المال ٠

وقد يبدو غريبا أن يعد ميزان رأس المال الثابت على أساس قيمته الاستعمالية أى دون نظر لعمر الآلات والمعدات ودون خصم أقساط اهلاكها ، غير أن السبب في ذلك هو تيسير استخدام الاسعار الثابتة في التقييم ٠

هذا ويستخدم ميزان رأس المال الثابت في الاغراض التالية :

١ ـ تحديد معدلات نمو المال الثابت في قطاعات الاقتصاد القومى من سنة الى أخرى ٠

٢ ـ تحليل التغيرات الهيكلية التى تطرأ عليه نتيجة التقدم العلمى والفنى ٠

٣ ـ تحديد العلاقة الفنية التى تربط الطاقة بالانتاج أو ما يعبر عنه بمعامل رأس المال الثابت / الانتاج ٠

٤ ـ تحديد العلاقة الفنية التى تربط الاصول الثابتة بالقوة العاملة اللازمة لتشغيلها أو ما يعبر عنه بمعامل رأس المال الثابت/العمل ٠

ويتخذ الميزان على المستوى القومى الشكل التالى :

ميزان رأس المال الثابت القومى

القطاعات المستخدمة	الأصول أول المدة					الإضافة للأصول خلال المدة			الاستبعاد من الأصول خلال المدة			الأصول فى نهاية المدة		
	مبانى	آلات	. .	. .	مجموع	. .	. .	مجموع	. .	. .	مجموع	. .	. .	مجموع
الزراعة														
الصناعة														
التشييد														
الاسكان														
التجارة														
النقل														
الخدمات														

ثالثا ـ الموازين الهيكلية او جداول المدخلات والمخرجات (1) :

وهى عبـــارة عن موازين أو جـداول تحلل الترابط بـين الوحـدات الاقتصادية خلال قيامها بالنشاط الانتاجى ، بمعنى انها تحلل العلاقات المتبادلة بين الوحدات الاقتصادية باعتبارها مشترية للعناصر الداخلة في الانتـــاج (المدخلات) من جانب وبائعة للانتـاج (المخرجات) الى المستخدم من جانب آخــر ٠

فهذه الجـداول لا تحلل الاقتصـاد القومى في صورة اجمالية أو تجميعية وانما في صورة تفصيلية بتكسيره هيكليا بحيث يمكن التعـرف على علاقات التشابك بين الفروع بل والمناشط الاقتصادية المختلفة ٠

ولا تقتصر مهمـة هذه الجـداول على مجرد الوصف أو التحليل الهيكلى للاقتصاد القومى وانما تسعى الى الاستدلال من هذا التحليل على ما يتوقع أن يـكون أو استخلاص ما يجب أن يـكون في ضوء مجموعة من الشروط أو الافتراضـات ، ولذلك فهى تسـتخدم في التنبؤ الذى يجب أن يأخـــذ في الاعتبار جميع العوامل التى تؤثر في المسـتقبل من حيث التطورات المحتملة في كل فرع اقتصادى وتغير أساليب الانتاج المستخدمة ٠٠٠ الخ ٠

كذلك تستخدم في وضع خطط الانتـاج للفروع المختلفة وتضمن تناسب وترابط هذه الخطط الجزئية مع بعضها البعض ، الأمر الذى كثيرا ما يعجـز عن تحقيقه التحليل الاقتصـادى الاجمالى أى التحليل على مسـتوى المجاميع الاقتصادية الكلية من انتاج واستهلاك واستثمار ودخل ٠٠٠ الخ ٠

والشكل التالى يوضح جدولا للمدخلات والمخرجات في أبسط صـورة ممكنة :

---

(1) Stone, R. : "Input-Output and National Accounts". O.E.E.C. Paris, 1961.

وكذلك دكتور محمد محمود الامام : محاضرات في تحليل المدخلات والمخرجات ـ معهد التخطيط القومى ـ ١٩٦٣ ٠

جدول المدخلات والمخرجات

(القيمة بملايين الجنيهات)

القطاعات البائعة / القطاعات المشترية	الزراعة	الصناعات الأساسية	الصناعات الأخرى	الخدمات	جملة الاستخدام الوسيط	الاستخدام النهائى	جملة الاستخدامات
	القطاعات الانتاجية						
١ – الزراعة	٢٥	صفر	١٢٠	صفر	١٤٥	١٠٥	٢٥٠
٢ – الصناعات الأساسية	٢٥	٤٥	٤٠	صفر	١١٠	٤٠	١٥٠
٣ – الصناعات الأخرى	صفر	صفر	٨٠	صفر	٨٠	٣٢٠	٤٠٠
٤ – الخدمات	٢٥	١٥	٨٠	٢٠	١٤٠	٦٠	٢٠٠
جملة مستلزمات الإنتاج ... ... (المدخلات الثانوية)	٧٥	٦٠	٣٢٠	٢٠	٤٧٥	٥٢٥	١٠٠٠
القيمة المضافة (المدخلات الأولية)	١٧٥	٩٠	٨٠	١٨٠	٥٢٥		
جملة الموارد	٢٥٠	١٥٠	٤٠٠	٢٠٠	١٠٠٠		

(*) يختلف عدد القطاعات المنتجة والمستخدمة التى ترد فى هذا الجدول من دولة إلى أخرى بحسب توفر البيانات الإحصائية لإعداده .

ويتضح من الجدول السابق أنه يتكون من ثلاثة اجزاء ، الجـزء الأول يختص بالقطاعات أو الفروع الانتـاجية (قطاعات أو فروع الطلب الوسيط) باعتبارها منتجة للسلع والخدمات ومسـتهلكة في نفس الوقت لبعض هـذه السلع والخدمات كاستهلاك وسيط أو مستلزمات انتـاج · وبهذه الصـفة المزدوجة للقطاعات أو الفروع الانتـاجية يمثل هذا الجزء من الجدول علاقات التشابك الاقتصادى بين هذه القطاعات ·

أما الجـزء الثـانى من الجـدول فهو مخصص لفروع قطاعات الطلب النهائى الذى يقسم الى استهلاك عائلى ، استهلاك حكومى ، استثمار ·

والجزء الثالث من الجدول يصور القيمة المضافة الاجمالية طبقا للقطاعات او الفروع الاقتصادية التى تولدت فيها ومقسمة الى أجور وأقساط اهلاك للأصول وفائض للمجتمع سـواء كان في شكل أرباح أو فوائد أو ايجارات أو ضرائب · فاذا تناولنا الميزان في مجموعه نجد أنه يتكون من سطور وأعمدة وكل سـطر فيه يمثل انتـاج (مخرجات) أحد الفروع الاقتصـادية وكيفية التصرف فيه من حيث توزيعه على الفروع الأخرى المستخدمة سواء كانت فروعا للطلب الوسيط أو فروعا للطلب النهائى · أما الأعمدة فان الجزء الأعلى من كل عمود منها يمثل ما يسـتخدمه فرع معين من انتـاج الفروع الاخرى ، ويطلق عليه المدخلات الثـانوية او مستلزمات انتاج هذا الفرع ، أما بقيـة العمـود التى تقع في الجزء الثالث من الميزان فتمثل القيمـة المضافة المتولدة في الفرع او ما يطلق عليه المدخلات الأولية ، وبذلك يـكون مجموع كل عمود من مدخلات ثانوية ومدخلات أولية مساويا لمجموع السطر المماثل له والمكون من مخرجات القطاع أو الفرع سواء كان استخداما وسيطا أو نهائيـا وكلاهما يسـاوى انتاج هذا الفرع ، وبالمثل نجـد أن مجموع عمود الطلب (الاستخدام) الوسـيط يساوى مجموع سطر مستلزمات الانتاج ، كما نجد أن مجمـوع عمود (أو أعمدة) الطلب (الاستخدام) النهائى يساوى مجموع سطر (أو سطور) المدخـلات الأولية أى القيمة المضافة ·

ويمكن التعبير عن هذا التوازن والتناسب الذى تعكسـه العـلاقات المتبادلة بين القطاعات أو الفروع في هـذا الجدول بالمعادلات البسـيطة التالية :

١ ـ سطر مخرجات الفرع = انتاج الفرع المستخدم كاستهلاك وسيط في الفروع الانتـاجية + انتاج الفرع المسـتخدم كاستهلاك نهائى في الفروع الأخرى ٠

∴ سطر مخرجات الزراعة = ١٤٥ + ١٠٥

٢ ـ عمود مدخلات الفرع = مدخلاته الثـانوية أو ما يسـتخدمه من انتاج الفروع الانتاجية + مدخلاته الأولية أو ما ينفقه على بقية عناصر الانتاج من عمل وأرض ورأس مال ٠

∴ عمود مدخلات الزراعة = ٧٥ + ١٧٥

٣ ـ سطر مخرجات الفرع = عمـود مدخلات الفرع = انتـاج الفرع

∴ ١٤٥ + ١٠٥ = ٧٥ + ١٧٥ = ٢٥٠

٤ ـ جملة مستلزمات الانتـاج (مخرجات الفروع المستخدمة كاسـتهلاك وسيط) = جملة الاستهلاك الوسيط (مدخلات الفروع الثانوية) ٠

∴ ٧٥ + ٦٠ + ٣٢٠ + ٢٠ = ١٤٥ + ١١٠ + ٨٠ + ١٤٠ = ٤٧٥

٥ ـ سطر (أو سطور) القيمة المضافة = عمود (أو أعمـدة) الطلب او الاستخدام النهائى ٠

∴ ١٧٥ + ٩٠ + ٨٠ + ١٨٠ = ١٠٥ + ٤٠ + ٣٢٠ + ٦٠ = ٥٢٥

ويتضح من العرض السابق ثلاث حقائق على جانب من الاهمية :

(أ) ان الجدول مصمم لاقتصاد مغلق لا يتعامل مع العالم الخارجى ، فاذا ادخلنا التجارة الخارجية في الجدول تعين اضافة الصادرات الى عناصر الاستخدام النهائى بعد استبعاد الواردات منها ، وفي هذه الحـالة يكون :

سطر مخرجات الفرع = مخرجات مستخدمة كاستهلاك وسـيط + مخرجات مستخدمة في اشباع الطلب النهائى الذى يشمل الصادرات مطروحا منها الواردات ٠

(ب) أن الجدول تم اعـداده على أساس قيمى وليس على أساس مادى او سلعى لان الجزء الثالث من الجدول الذى يمثل المدخلات الاولية (القيمة

المضافة) يستحيل التعبير عنه ماديا لذلك فانه يتعين استبعاد هذا الجزء من الجدول اذا أردنا اعداده كميا أو حجميا ٠

(حـ) ان الجدول تم اعداده بقيم أو أرقام مطلقة ، لكن هذه القيم أو الأرقام المطلقة لا تجعل من السهل المقارنة بين دولة وأخرى أو المقارنة من وقت لآخر في نفس الدولة ، ذلك لأن السؤال الاساسي الذى يتعين أن يجيب عليه الجدول هو مدى اعتماد كل فرع انتاجى على بقية الفروع الأخرى ٠ وللتغلب على هذه الصعوبة يتم تحويل الجزء الأول من الجدول الى نسب ، أى تحديد نسب ما يستخدمه كل فرع من انتاج الفروع الأخرى لكى يحقق انتاجا معينا وليكن مائة وحدة أو وحدة واحدة ٠ والواقع أن تحويل الجدول الى هذه الصورة النسبية يجعله جدولا للمعاملات الفنية للانتاج التى تعكس أثر الأسلوب الفنى المستخدم في العمليات الانتاجية ومدى تطور وتقدم وسائل الانتاج ٠

رابعا ــ الموازين السلعية :

تعد هذه الموازين لمجموعة من السلع الرئيسية يختلف عددها من دولة الى أخرى بحسب كفاية الأجهزة الاحصائية والتخطيطية فيها ٠

وهى في شكلها لا تعدو أن تكون حسابا لكل سلعة له جانبه الدائن الذى يمثل الموارد المتاحة من تلك السلعة وجانبه المدين الذى يمثل أوجه استخدامها المختلفة ٠

وتتكون موارد السلعة من الانتاج ، الواردات ، مخزون أول المدة ، كما تتكون استخداماتها من الاستهلاك العائلى والحكومى (الجماعى) ، الاستثمارات ، الصادرات ، مخزون آخر المدة ٠

وغنى عن البيان أن هذه الموازين باعتبارها موازين مادية يتم اعدادها على أساس كمى أو حجمى وان كان هذا لا ينفى أنها تعد ايضا على اساس قيمى ٠ وفى ضوء الشرح السالف يتخذ الميزان الخاص بسلعة معينة الشكل التالى :

ميزان سلعة

الاستخدامات	الموارد
١ ـ استهلاك وسيط (انتاجى) قطاع أ قطاع ب قطاع حـ ٢ ـ استهلاك نهائى عائلى حكومى ٣ ـ استثمارات (اضافة للأصول الثابتة) ٤ ـ صادرات ٥ ـ الزيادة عن مخزون العام الماضي ★	١ ـ انتاج ٢ ـ واردات ٣ ـ السحب من مخزون العام الماضي ★

★ يمكن أن يتضمن جانب الموارد مخزون أول المدة بدلا من السحب من مخزون العام الماضي وفي هذه الحالة يظهر في جانب الاستخدامات مخزون آخر المدة بدلا من الزيادة عن مخزون العام الماضي ٠

ويمكن إعداد ميزان لعديد من السلع (أو الجاميع السلعية) ويتخذ الشكل التالي :

الميزان السلعي

السلعة أو المجموعة السلعية	استخدامات										موارد			
	استهلاك وسيط				استهلاك عائلي	استهلاك حكومي	استثمارات	صادرات	مخزون آخر المدة	مجموع	إنتاج	واردات	مخزون أول المدة	مجموع
	أ	ب	ح	د										
١														
٢														
٣														
٤														
٥														
٦														

الموازين المـــالية

اولا ـ ميزان انتاج وتوزيع واستخدام الدخل القومى [1] :

أوضحنا من قبل أن الناتج الاجتماعى يتـكون ماليـا من ثلاث قيـم ، قيمة السلع الانتاجية (وسيطة ورأسمالية) المستهلكة في انتاجه ، وقيمـة أجور العاملين في القطاعات المنتجة (اى التى تنتـج سـلعا مادية أو تؤدى خدمات انتاجية) ، وأخيرا قيمة الفائض الاقتصـادى أو فائض القيمة المتولد في تلك القطاعات المنتجة ، ومن ثم فاننـا لو طرحنا قيمة السلع الانتاجيـة من قيمة الناتج الاجتماعى لتوصـلنا الى قيمة الدخل القـومى ، وبالأحـرى ان الدخل القومى يعادل مجموع أجور العـاملين والفـائض الاقتصادى ، أى ان :

١ ـ الدخـــل القـومى = الناتج الاجتماعى ـ السلع الانتاجية ٠

٢ ـ أو الدخل القـومى = الأجـور في القطاعات المنتجـة + فـــائض القيمة في القطاعات المنتجـة ٠

وأى من هاتين المعادلتين تعبر عن الجانب المـالى للدخل القومى وتنفرد المعادلة الأولى بالتعبير عن انتـاج أو توليـد هذا الدخل بينهما تنفـرد الثانية بالتعبير عن توزيعه أوليا بين أجور وفائض في القطاعات المنتجة ٠

ومن الواضح أن الدخل القومى في مفهوم الاقتصـــاديين الاشتراكيين لا يتولد الا في القطاعات المنتجة ، غير أن توزيعه لا يمكن أن يقتصر على تلك القطاعات التى تولد فيها ، ومن ثم فلا بد من توزيعه توزيعا ثانويا بعد توزيعه الأولى بحيث ينال نصيبا منه السكان العاملون في القطاعات غير المنتجـة فى شكل أجور والسكان غير العـاملين اطلاقا فى شكل معاشات ، كما تنال نصيبا منه أيضا القطاعات غير المنتجة في شـــكل اعتمـادات لتمـويل الانفاق عـلى خدمات التعليم والصحة والأمن والعـدالة وما اليها ٠ وفى هـذه المرحلة يبدأ التصرف في الدخل فيقوم السكان بسداد الرسوم والضرائب وأقساط التأمين الاجتماعى وأداء مقـابل خدمات الاسـكان والمرافق والمواصـلات ، وتقـــوم

---

(١) أنظر المرجعين السابقين للاستاذ سبفاتشيك والدكتور فكرى شحاته٠

القطاعات المنتجة بتحويل الضريبة المستحقة على رقم أعمالها ونصيب الحكومة فى أرباحها الى ميزانية الدولة وتسدد ما عليها من أقساط القروض ومقابل الخدمات المؤداة لها ، أما القطاعات غير المنتجة فتدفع أجور العاملين بهـا .

وأخيرا تأتى مرحلة الاستخدام النهائى للدخل فيتصرف السكان فى صافى دخلهم بالانفاق على الاستهلاك الخاص والتراكم العينى « أساسا مبانى سكنية خاصة » ، وتستخدم القطاعات غير المنتجة صافى دخلها فى الانفاق على الاستهلاك العام والتراكم العينى « بناء المدارس والمستشفيات والمساكن ... الخ » . أما القطاعات المنتجة فتخصص صافى دخلها للتراكم فحسب « الاضافات للأصول الثابتة والتغير في المخزون » .

ونحاول فيما يلى عرض الأفكار الأساسية لانتاج وتوزيع واعادة توزيع واستخدام الدخل القومى نهائيا في شكل محاسبى محض وبأرقام افتراضية تيسيرا للفهم والاستيعاب .

ميزان انتاج وتوزيع واستخدام الدخل القومى

أولا ـ انتاج الدخل القومى

استخدامات		موارد	
٥٠٠	الاستهلاك الانتاجى	١٣٠٠	الناتج
٨٠٠	الدخل القومى		
١٣٠٠		١٣٠٠	

ثانيا ـ التوزيع الأولى للدخل القومى

استخدامات		موارد	
٤٠٠	دخل أو أجر العاملين بالقطاعات المنتجة	٨٠٠	الدخل القومى
٤٠٠	دخل أو فائض القطاعات المنتجة		
٨٠٠		٨٠٠	

ثالثا ـ التوزيع الثانوى للدخل القومى

(أ) دخل السكان

	استخدامات		موارد
٥٥	مقابل خدمات القطاعات غير المنتجة « اسكان ، مواصلات ٠٠٠ الخ »	٤٠٠	دخل أو أجور العاملين بالقطاعات المنتجة
٤٠	الرسوم والضرائب	١٣٥	دخل أو أجور العاملين بالقطاعات غير المنتجة
٢٥	أقساط التأمين الاجتماعى والتأمين على الحياة واقراض للبنوك	٥٠	المعاشات
		١٥	تعويضات التأمين على الحياة واقتراض من البنوك
٤٨٠	صافى دخل السكان «رصيد»		
٦٠٠		٦٠٠	

(ب) دخل القطاعات المنتجة

	استخدامات		موارد
٣١٠	الضرائب والارباح المحولة للميزانية العامة	٤٠٠	دخل أو فائض القطاعات المنتجة
٢٠	أقساط سداد القروض للبنوك	٥٥	الاعتمادات من الميزانية العامة لتمويل الاستثمار
٣٠	مقابل خدمات للقطاعات غير المنتجة		
١٢٠	صافى دخل القطاعات المنتجة « رصيد »	٢٥	الاقتراض من البنوك
٤٨٠		٤٨٠	

(ج) دخل القطاعات غير المنتجة

	استخدامات		موارد
١٣٥	أجور العاملين بالقطاعات غير المنتجة	٢٥٠	الاعتمادات من الميزانية العامة لتمويل الانفاق الجارى
٢٠٠	صافى دخل القطاعات غير المنتجة « رصيد »	٥٥	مقابل خدمات للسكان
		٣٠	مقابل خدمات القطاعات المنتجة
٣٣٥		٣٣٥	

رابعا ـ الاستخدام النهائى للدخل القومى

٤٥٠	استهلاك خاص	٤٨٠	صافى دخل السكان
٣٠	تراكم خاص	١٢٠	صافى دخل القطاعات المنتجة
١٢٠	تراكم القطاعات المنتجة	٢٠٠	صافى دخل القطاعات غير المنتجة
١٢٠	استهلاك عام		
٨٠	تراكم القطاعات غير المنتجة		
٨٠٠	مجموع استخداماته	٨٠٠	مجموع الدخل القومى

ثانيا ـ الميزان المالي القومي وميزانية الدولة :

الميزان المالى القومى هو تعبير آخر عن الخطة المالية القومية التى تقوم على حصر الموارد (النقدية والائتمانية) المتاحة فى الاقتصاد القومى من مدخرات وفوائد وقروض ، ثم تخصيص هذه الموارد لتمويل الاستخدامات المختلفة من استثمارات قومية وزيادة في المخزون واقراض وانفاق حكومى (استهلاك عام) وتكوين احتياطى عام للدولة فضلا عن زيادة احتيساطياتها المادية .

والميزان المالى بهذا المعنى انما يستهدف تحقيق التوازن على مستوى اجمالى (قومى) بين الموارد المالية للمجتمع وأوجه الاستخدام المحددة لها فى الخطة العينية ، ومن ثم فانه يعبر تعبيرا قيميا عن أهداف تلك الخطة ، وباعمال وسائل تحقيق الأهداف سواء كانت هذه الوسائل مباشرة أو غير مباشرة وفقا لما تقتضيه الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة ، يكفل الميزان توازى وتطابق التدفقات المالية مع السلعية ، وينتهى الأمر أخيرا بتحقيق أهداف الخطة العينية دون عجز في تدبير الموارد المالية أو تبديد فى استخدامها .

وإذا كان من المعروف ان الاقتصاد الاشتراكي - باعتبار أن الدولة هي المالكة لوسائل الانتاج الاساسية والمسيطرة على الشطر الاعظم من الموارد المالية - يتخذ من الميزانية العامة للدولة أداة لتكرار الانتاج الموسع كما يتخذ منها أيضا أداة لاعادة توزيع الدخل القومي تحقيقا للعدالة (١) ، اذا كان الأمر كذلك فان التساؤل يثور حول ماهية العلاقة أو أوجه الشبه والخلاف بين ميزانية الدولة والميزان المالي القومي .

والواقع أن الخطة المالية تشابه ميزانية الدولة فى كثير من عناصرها أو بنودها غير أن الاختلاف الأساسي والموضوعى بينهما يكمن في أن الخطة تكون أكثر شمولا من الميزانية ، ذلك لأنها تتضمن من ناحية كافة الموارد المالية للمجتمع (بما فيها ايرادات الميزانية) خلال سنة أو سنوات الخطة ، كما تتضمن من ناحية أخرى كافة الاستخدامات أو النفقات (بما فيها نفقات الميزانية) اللازم تمويلها أو تغطيتها من تلك الموارد . فاذا كانت الخطة المالية تشتمل في مواردها على تقدير الأرباح المنتظر تولدها في المشروعات المملوكة للدولة والضرائب المنتظر تحصيلها على رقم أعمالها فضلا عن مخصصات أهلاك الاصول الثابتة ، فان الميزانية لا يظهر ضمن مواردها سوى الضرائب وذلك النصيب المحول اليها من أرباح تلك المشروعات(٢) .

ونعرض فيما يلى نموذجا مبسطا لعناصر كل من الخطة المالية وميزانية الدولة لتوضيح أوجه الشبه والخلاف بينهما .

---

(١) انظر صفحة ٢٩٩ وما بعدها من كتاب « النظام المالى السوفيتى » أعداد لجنة من أساتذة التخطيط المالى بموسكو - ترجمة الأستاذ أحمد فؤاد بلبع - مكتبة دار الشرق .

(٢) انظر سبفاتشيك في المرجع السابق ، وانظر أيضا كتاب « النظام المالى السوفيتى » ص ٥٤ ،

Krylov : "National Balances and Economic Planning in the U.S.S.R." Memo. No 290, I.N.P., Fedorowicz : "National Budgeting in Polish Practice". Memo. No. 514, I.N.P. 1964.

الميزان المالى القومى

استخدامات	موارد
١ ـ الاستثمارات أو التراكم العينى للقطاعات المنتجة وغير المنتجة والسكان (الاقتصاد القومى كله)	١ ـ التراكم المالى لمشروعات الدولة (الارباح والضريبة على رقم الاعمال)
٢ ـ المعاشات وتعويضات التأمين على الحياة (المدفوعة للسكان)	٢ ـ مخصصات اهلاك الاصول الثابتة
٣ ـ الاقراض وسداد القروض للقطاعات المنتجة والسكان	٣ ـ الضريبة على دخل التعاونيات والمشروعات الخاصة
٤ ـ الاستهلاك العام (اعتمادات القطاعات غير المنتجة من صحة وتعليم ودفاع وأمن ٠٠ ألخ)	٤ ـ الضريبة على دخل السكان
٥ ـ عجز المعاملات مع العالم الخارجى	٥ ـ أقساط التأمينات الاجتماعية والتأمين على الحياة (المحصلة من السكان)
٦ ـ زيادة الاحتياطيات المادية للدولة	٦ ـ الاقتراض واسترداد القروض (من القطاعات المنتجة والسكان)
٧ ـ تكوين احتياطى عام للدولة	٧ ـ فائض المعاملات مع العالم الخارجى
	٨ ـ موارد أخرى (فائض الجهاز المصرفى أو الزيادة فى احتياطياته)
	٩ ـ الزيادة فى النقد المتداول

ميزانيـة الدولة

استخدامات	موارد
١ ـ اعتمادات للقطـاعات المنتجـة وغير المنتجة لتمويل استثماراتها	١ ـ التراكم المالى لمشروعات الدولة (الضريبة على رقم اعمالهـا والنصيب المحول من أرباحها)
٢ ـ اعتمادات القطاعات غير المنتجة لتمويل انفاقها الجارى	٢ ـ الضريبة على دخل التعاونيات والمشروعات الخاصة
٣ ـ المعاشات	٣ ـ الضريبة على دخل السكان

ثالثا ـ ميـزان الائتمـان :

هذا الميزان يقـوم باعداده الجهاز المصـرفى « بنـك الدولة والبنـوك الأخرى » وذلك عن طريق حصر وتعبئة الموارد الحرة في الاقتصـاد القـومى حتى تكون مصدرا للائتمـان أو الاقتـراض ، ويتمثل هذا المصـدر بصـفة اساسية فى زيادة الودائع لدى البنـوك فضـلا عن الزيادة فى احتيـاطياتها « فائض الجهاز المصرفي » ، ثم يجرى تخصيص تلك الموارد للاقراض بغـرض تمويل الاضافات للأصول الثابتة ، والزيادة فى المخزون ، وتغطية العجز فى السيولة الذى قد تعانى منه القطاعات المنتجة لسـبب أو آخر ، فضـلا عن اقراض الحكومة واعادة تمويل البنوك المتخصصة ٠

ونعرض فيما يلى نموذجا[١] لميزان الائتمان ثم نتناوله بالشرح :

(١) هذا النموذج منقول عن تجربة المـانيا الديمقراطية ـ راجع :
Knauthe, Erhart : "The Functions of Banks in Financing Public Enterprises".Memo. No. 743, I.N.P., 1967:
Knauthe : "Credit Planning and State Supervision Of Bank in the G.D.R." Memo. No: 761, I.N.P., 1967.

ميزان الائتمان

استخدامات	موارد
١ـ الاقراض ومنح الائتمان لتمويل :	١ ـ الاقتراض أو الزيادة في ودائع :
ـ الاستثمارات المخططة	ـ مشروعات الدولة
ـ الاستثمارات الاضافية	ـ التعاونيات
ـ رأس المال العامل المخطط	ـ المشروعات الخاصة
ـ زيادة رأس المال العامل عن المخطط	ـ الادارة الحكومية
	ـ شركات التأمين
	ـ البنوك الاخرى
٢ـ التغطية المؤقتة للعجز في السيولة بسبب :	٢ ـ الزيادة في احتياطيات بنك الدولة والبنوك الأخرى
ـ زيادة تكاليف الاستثمار	
ـ التأخر في توليد نصيب الارباح المستخدم كتمويل ذاتي	
ـ خسائر الانتاج الجارى	
٣ـ المقاصة بين البنوك	
٤ـ اعادة تمويل البنوك	
٥ـ اقراض الحكومة	

ويتضح من نموذج الأستاذ كناوته ثلاث حقائق أساسية : الحقيقة الأولى أن التجربة الالمانية فى تخطيط الائتمان لا تعلق أهمية على تقسيم الائتمان الى طويل وقصير الأجل وأن كان من البديهى أن الائتمان الممنوح لتمويل الاستثمارات هو ائتمان طويل الأجل ، بينما الائتمان الممنوح لتمويل رأس المال العامل وتغطية العجز فى السيولة وتسوية عمليات المقاصة فيما بين البنوك انما هو ائتمان قصير الأجل بطبيعة استخدامه ، اما اقراض الحكومة أو البنوك الأخرى لاعادة تمويلها ، فيبدو لنا أن أجلها لابد ان يتحدد فى كل حالة على حدة وفقا لما يتم الاتفاق عليه بين بنك الدولة من جانب والحكومة أو البنوك المتخصصة من جانب آخر .

والحقيقة الثانية أن خطة الائتمان في ألمانيا الديمقراطية لا يرد ضمن استخداماتها قروض استهلاكية للسكان ، ذلك لأن اطلاق منح هذه القروض انما يشجع الأفراد على زيادة الاستهلاك النهائى وتجاوز أهدافه المقررة فى الخطة العينية ، ومن ثم الاخلال بأحد الشروط الأساسية للتوازن وهو مراعاة تساوى قيمة السلع والخدمات المتاحة للاستهلاك النهائى مع المخصص من دخول السكان لاغراض اشباع حاجاتهم المعيشية ٠

أما الحقيقة الثالثة والأخيرة التى يكشف عنها النموذج فهى تساوى موارد الائتمان تماما مع استخداماته بمعنى عدم وجود رصيد دائن أو مدين للميزان ، ومن الطبيعى في ظل اقتصاد اشتراكى يقوم على التخطيط المركزى الشامل ألا يكون لميزان الائتمان رصيد دائن لان هذا الرصيد انما يعنى في الحقيقة زيادة موارد الائتمان على استخداماته أو توافر موارد حرة في الاقتصاد القومى لا تجد لها استخداما ، وبعبارة أخرى أن أهداف الخطة العينية المطلوب تمويلها من الموارد الائتمانية قد جاءت متواضعة ، الأمر الذى يقتضي اعادة النظر فيها ٠

كذلك لا يجوز أن يكون للميزان رصيد مدين لأن هذا الرصيد انما يمثل الزيادة في استخدامات الائتمان على موارده ، ومن ثم يعبر عن التمويل باستحداث عجز في الميزان أو التمويل تمويلا تضخميا الامر الذى ترفضه الدول الاشتراكية نظرا لما يترتب عليه من ارتفاع الأسعار وبالتالى هبوط قيمة العملة وانخفاض المستوى الحقيقى لمعيشة السكان ٠

ونخلص من ذلك الى أن ميزان الائتمان اذا ما أعد تخطيطيا (عن فترة مقبلة) فلا بد من مراعاة تساوى جانبيه تماما ، أما اذا أعد احصائيا (عن فترة ماضية) وأسفر عن رصيد دائن ، فان هذا الرصيد لابد وان يعنى قصورا فى تنفيذ اهداف خطط الانتاج واستثمار بحيث زادت موارد الائتمان على احتياجات تمويل ما تم تنفيذه بالفعل ، هذا بينما لا يظهر للميزان الاحصائى رصيد مدين بسبب الامتناع عن التمويل التضخمى ٠

فاذا تناولنا تجربة أخرى فى هذا المجال وهى تجربة بولندا ، وجدناها تختلف اختلافا ملحوظا عن تجربة ألمانيا الديمقراطية ، فميزان الائتمان البولندى أولا : يميز فى تقسمياته بين الائتمان طويل وقصير الأجل ، وهو ثانيا : يخصص من موارده جزءا لتمويل الائتمان الاستهلاكى ٠ وهذه الظاهرة يمكن أن تعزى الى عدة أسباب في مقدمتها العمل على تصريف

الزيادة في مخزون بعض السلع النهائية الذى قد يتراكم خلال سنوات سابقة ، كذلك العمل على تغيير نمط استهلاك السكان بتشجيع الطلب على نوع من السلع بدلا من أنواع أخرى قد لا تتوافر خاماتها محليا او قد يشتد عليها الطلب العالمى مثلا • ويتضح من ذلك أن منح الائتمان الاستهلاكى للأفراد ليس حرا على اطلاقه وانما هو مقيد بشروط معينة تكفل نجاح السياسة المرسومة للاستهلاك من جانب الدولة ، هذا فضلا عن ضآلة حجمه بالمقارنة بحجم الائتمان الممنوح لتمويل غرض آخر • وأخيرا : فان استخدامات الميزان البولندى لا تتقيد فى تقديراتها على وجه الدقة بحجم الموارد الحرة في الاقتصاد القومى (حجم الزيادة فى الودائع) وانما يمكن أن تتجاوزه بحيث يظهر للميزان رصيد مدين يعبر عن العجز فى موارد التمويل أو النقص في كمية البنكنوت المتداولة اللازمة لمواجهة هذه الاستخدامات ، مما يتطلب لتغطيته اصدارا جديدا أو طرحا لكمية اضافية من البنكنوت فى التداول ، غير ان هذا التمويل بالعجز يخطط فى أضيق الحدود تجنبا للاثار التضخمية المترتبة عليه •

رابعا ــ ميزان الدخل والانفاق النقدى للسكان (١) :

يصور هذا الميزان الدخول النقدية التى يحصل عليها السكان سواء أكانوا عمالا أو موظفين أو طلبة او متقاعدين او مزارعين جماعيين او حرفيين تعاونيين ، وسواء كانت هذه الدخول فى شكل أجور ومرتبات أو منح (للطلبة) او معاشات او دخول تولدت من مزاولة الزراعة أو الحرف • أو كانت فى شكل تعويضات بوالص التأمين على الحياة أو اقتراض من البنوك لاغراض استهلاكية أو استثمارية (بناء المساكن الخاصة) أو سحب على ودائعهم فى البنوك •

هذا فى جانب الموارد أما فى جانب الاستخدامات فان الميزان يصور كيفية تصرف السكان في دخولهم النقدية سواء لاشباع حاجاتهم المعيشية بالانفاق على شراء السلع والخدمات أو لاداء ما عليهم من رسوم وضرائب وأقساط التأمينات الاجتماعية وأقساط التأمين على الحياة واقساط سداد القروض أو الاقراض للدولة فى شكل سندات أو لزيادة مدخراتهم فى شكل ودائع بالبنوك •

---

(١) الأستاذ الدكتور محمد زكى شافعى ، المعالم الاساسية للنظم المصرفية بالبلاد الاشتراكية المخططة مركزيا ــ مصر المعاصرة ــ العدد ٣٢٧ يناير ١٩٦٧ ، وكذا الاستاذ الدكتور زكريا أحمد نصر ، النقود والائتمان فى الراسمالية والاشتراكية ــ مطبعة المدنى ــ ١٩٦٥ •

ويلاحظ أن أهم بند في استخدامات هذا الميـزان واكبرها ثقـلا من الناحية النسـبية هو انفاق السـكان على شراء السلع والخدمات ، لذلك كان الهدف الأول من اعداد الميـزان هو مراعـاة تسـاوى قيمة السلع والخدمات المطروحة فى السـوق للاسـتهلاك النهائى مع المخصص من دخول السـكان لأغراض الانفـاق الاسـتهلاكى ، وذلك توفيرا لأحد شروط التوازن الاقتصادى العام أو ما يمكن ان نسميه « توازن السوق فى اقتصـاد اشتراكى » • وتمشيا مع هذا الهدف يستخدم الميـزان كأداة طيعـة فى عمليـات التخطيط المـالى لتحقيـق التوازن بـين العـرض والطلب أما عن طـريق اعادة توزيع الدخول بين مختلف فئات السكان أو عن طريق تعديل السـياسة السعرية برفـع أو خفض اسـعار بعض السلع والخدمات •

ولعل ابرز ظـاهرة تثير الانتبـاه في هذا الميـزان هى أن يكون له رصيد دائن باسم « الزيادة في البنكنوت المتداول » أو رصيد مدين باسـم « النقص في البنكنوت المتـداول » ، والواقـع أن الرصيد الأول ينجم عن زيادة دخـول السكان على انفاقهم فى مختلف أوجـه الاستخدام (بما فى ذلك الايداع بالبنك فى شكل مدخرات) ، وهو وان كان يمثل حقا زيادة فى اصـدار البكنوت أو فيما يطرح منـه للتداول من جانب بنك الدولة الا أنه فى الواقـع يخـرج عـن نطـاق المعـاملات بسبب احتفاظ الافـراد به تحت أيديهم ، ومن ثم فـانه يعبر عن زيادة المكتنـز من العملة لدى هؤلاء الأفـراد لسبب أو لآخر (ضـعف الوعى المصرفى أو غيره من أسباب تفضيل الاكتناز على التعامل مع البنوك)•

وأما الرصـيد المدين فينشـأ من زيادة انفـاق السكان على دخولهم ، وهو وان كان يمثل حقا نقصا فى اصدار البنكنوت أو فيما يطرح منه للتداول من جانب بنك الدولة الا أن هذا النقص يعبر فى الواقع عن نقص المكتنز مـن العملة لدى بعض الأفراد بسبب زيادة انفاقهم ، وعلى أية حال فـان أيا مـن هذين الرصيدين لا يعـدو أن يكون بند موازنة للميـزان سواء كان تخطيطيـا أو احصـائيا •

ونقدم فيما يلى نموذجا لهذا الميزان :

ميزان الدخل والانفاق النقدى للسكان

استخدامات	موارد
مشتريات سلع وخدمات	اجور ومرتبات العمال والموظفين
ضرائب ورسوم	منح للطلبة وغيرهم
أقساط التأمينات الاجتماعية	معاشات للمتقاعدين
أقساط التأمين على الحياة	دخل المزارعين الجماعيين
أقساط سداد القروض	دخل الحرفيين التعاونيين
اقراض (سندات الدولة)	تعويضات بوالص التأمين على الحياة
ايداعات بالبنوك (زيادة المدخرات)	اقتراض من البنوك
الزيادة في البنكنوت المتداول (زيادة الاكتناز)	سحب من الودائع بالبنوك (نقص المدخرات)
	النقص في البنكنوت المتـداول (نقص الاكتناز)

خامسا ــ ميزان النقـد (العملة المحليـة) (١) :

تميز المجتمعات الاشتراكية بين طريقتين لتسوية المعاملات أو للوفـاء بقيمتها ، الطريقة الأولى تتم بمقتضـاها تسوية المعاملة نقـدا أى بالعمـلة أو البنكنوت ، اما الثانية فيتم بمقتضاها الوفاء بالقيمة دون نقـد مدفـوع أو مقبوض وذلك عن طـريق التحويلات المصرفيـة من حسـاب لآخر . وتنصب الطريقة الأولى للتسـوية على المعاملات التى تنشـأ بين القطاع العام من جانب والقطاع العـائلى (السـكان) من جانب آخر ، هـذا بينما تختص الطـريقة الثانية بالمعاملات التى تتم بين وحـدات القطاع العام بعضها البعض .

فمثلا حينما تقوم احدى وحـدات القطاع العام بدفع أجور العاملين فيهـا أو بيع منتجاتها أو معروضاتها للجمهور (القطاع العائلى) ، فان الوفاء بقيمة

---

(١) الاستاذ الدكتور محمد زكي شافعى : المرجع السابق ، وكذا الاستاذ الدكتور زكريا أحمد نصر : المرجع السابق أيضا .

المعاملة فى مثل هذه الحالات انما يتم بالبنكنوت ٠ اما اذا قامت تلك الوحـدة بشراء مستلزماتها أو بيع منتجاتها الى وحدة اخرى شقيقة في القطاع العام ، فان تسوية المعاملات فى هذه الحالة تتـم بالتحويل المصرفى أى بالخصم من حساب الوحدة المدينة والاضـافة الى حسـاب الوحدة الدائنة لدى بنـك الدولة أو فـروعه ٠

ومن الواضح أن نظام التحويلات المصرفية يقيـد تمـاما حـركة التـداول النقـدى فى الاقتصاد الاشتراكى ، غير أن الهدف من وراء هذا النظـام ومـا يستتبعه من الحد من سرعة تداول العمـلة انمـا هو المحافظـة على التـوازن النقـدى وضمان توافـر وسائل الدفع بالكميـة اللازمة للمعاملات بالفعل دون زيادة أو نقصان ، الامر الذى يتطلب فرض رقـابة بنـك الدولة على كافـة المعاملات المـالية فيما بين وحدات القطاع العـام ، فضـلا عن فرض هذه الرقابة على توزيع الدخول والسـلع الاسـتهلاكية بين مختلف فئـات السـكان كما سـيرد شرحه فيما بعـد ٠

هذا وتخضـع تسـوية المعـاملات بالطريقة الأولى ـ أى بالبنكنوت ـ لمجموعة من القواعد التى يتعين أن تلتـزم بها وحدات القطاع العـام ، وأهـم هذه القـواعد ما يلى :

١ ـ تفتح كل وحدة اقتصـادية حسابا لدى فـرع واحد من فـروع بنك الدولة ،فاذا تعددت مناطق مزاولة نشاطها تم الاتفاق على فتح حسابات أخرى لدى فروع البنك في تلك المناطق بحسـب احتياجات الوحـدة وحجـم معاملاتها فى كل منطقـة ٠

٢ ـ تحتفظ الوحدة في حسابها بجميع ارصـدتها النقـدية وتـودع به كافة مقبوضاتها وتسحب منه كافة مدفوعاتها بالبنكنوت ، كمـا يجـرى التحويل منـه الى حسـابات الوحدة الأخرى والتحويل اليه من حسابات تلك الوحـدات ٠

٣ ـ لدى ايداع مقبوضات الوحدة في حسـابها يتعين تحديد مصـادر هذه المقبوضـات (مبيعات أو غيرها) ، كذلك يتعين أيضا تحـديد اغراض المدفوعات بالبنكنوت على شـيكات الصرف (أجور ، مصاريف سـفر ٠٠ الـخ) ٠

(م ٤ ـ النظام المحاسبى)

ويتضح من القاعدتين الثانية والثالثة كيف يستطيع بنك الدولة أن يبسط رقابته الفعالة على جميع العمليات المالية لوحدات القطاع العام ·

٤ ـ تحتفظ كل وحدة في صندوقها باحتياطي نقدي لمواجهة مدفوعاتها الطارئة ، وتسترد من البنك قيمة ما تصرفه من هذا الاحتياطي أو السلفة المستديمة ·

وبأعمال هذه القواعد يستطيع بنك الدولة تصنيف المعاملات التي تمت تسويتها بالبنكنوت بحسب أنواعها المختلفة ، ثم يشرع في اعداد ميزان النقد أو العملة ليصور التدفقات النقدية بين القطاع العام من جانب والقطاع العائلي من الجانب الآخر فيرصد في جانب الموارد من الميزان مقبوضات أو متحصلات وحدات القطاع العام من مبيعات السلع والخدمات للسكان ، وكذا متحصلات الضرائب والرسوم وأقساط التأمينات الاجتماعية والتأمين على الحياة واسترداد القروض من السكان · أما في جانب الاستخدامات فانه يسجل مدفوعات وحدات القطاع العام من الأجور والمرتبات والمكافآت والمنح والمعاشات للسكان وكذا المدفوعات لهؤلاء من دخل الزراعة أو الحرف أو تعويضات التأمين على الحياة أو الاقتراض من البنوك ·

فاذا أسفر الميزان عن رصيد مدين بسبب زيادة مدفوعات خزائن بنك الدولة على مقبوضاتها فان هذه الزيادة لابد أن تواجه بزيادة في الاصدار أو زيادة في كمية البنكنوت المتداولة · أما اذا حدث العكس فنقصت المدفوعات عن المقبوضات فان هذا الرصيد الدائن يعبر عن النقص في الاصدار أو السحب من كمية البنكنوت المتداولة ·

ويتضح من الفقرة السالفة أن الهدف الأساسي من اعداد هذا الميزان هو العمل على احكام قبضة بنك الدولة على عمليات اصدار البنكنوت وتنظيم سرعة التداول النقدي وتحديدها وفقا لاحتياجات الوفاء بالمعاملات نقدا وبما يكفل للعملة في نهاية الامر ثبات قيمتها والحفاظ على قوتها الشرائية ، فيتحقق التوازن دائما بين توزيع الدخول على فئات السكان وتوزيع سلع الاستهلاك فيما بينهم ·

وهكذا يتبين لنا مدى الترابط والتكامل بين أهداف هذا الميزان واهداف ميزان دخل وانفاق السكان ، فكل منهما يؤثر في الآخر ويتأثر به وكل منهما يتخذ أداة لمراجعة تقديرات الآخر وتصحيحها ، ويكون من الطبيعي والأمر كذلك أن يتطابق ويتساوى رصيد الميزانين ، فالرصيد الدائن لميزان النقد يساوى الرصيد المدين لميزان دخل وانفاق السكان ، وبالعكس يكون الرصيد المدين للميزان الأول مساويا للرصيد الدائن للميزان الثانى . هذا بالطبع على الأساس الذى سبق ذكره من تساوى جانبى الموارد والاستخدامات في ميزان الائتمان . أما اذا أعدت هذه الموازين الثلاثة احصائيا (عن فترة ماضية) واسفر ميزان الائتمان عن رصيد دائن فان المجموع الجبرى لهذا الرصيد ورصيد ميزان دخل وانفاق السكان انما يتساوى مع رصيد ميزان النقد .

وفيما يلى نموذج لهذا الميزان :

ميزان النقد (العملة المحلية)

استخدامات	موارد
أجور ومرتبات العمال والموظفين	مبيعات سلع وخدمات
منح للطلبة وغيرهم	ضرائب ورسوم
معاشات للمتقاعدين	أقساط التأمينات الاجتماعية
دخل المزارعين الجماعيين	أقساط التامين على الحياة
دخل الحرفيين التعاونيين	استرداد القروض
تعويضات بوالص التامين على الحياة	اقتراض (سندات الدولة)
اقراض للسكان	ايداعات بالبنوك (زيادة المدخرات)
سحب من الودائع بالبنوك (نقص المدخرات)	الزيادة في الاصدار أو في البنكنوت المتداول .
النقص في الاصدار أو في البنكنوت المتداول .	
المجموع	المجموع

سادساً ـ ميزان النقد الأجنبي :

يعد هذا الميزان لحصر مقبوضات النقد الأجنبى المتوقع تحصيلها من صادرات البلاد ، سواء كانت صادرات منظورة (سلعية) أو غير منظورة (خدمية) مثل خدمات قناة السويس والسياحة الأجنبية في الداخل وتحويلات المصريين العاملين في الخارج الى مصر ٠

هذا في جانب موارد الميزان ، أما في جانب استخداماته فانه يحصر مدفوعات النقد الأجنبى المتوقع سدادها في مقابل واردات البلاد السلعية والخدمية مثل مصروفات الحكومة وسياحة المصريين في الخارج ٠

والرصيد المدين لهذا الميزان يعبر عن زيادة مدفوعات البلاد على مقبوضاتها ، فاذا أضيفت الى هذا الرصيد أقساط وفوائد القروض الأجنبية التى يحل استحقاقها على البلاد ، فان الاجمالى يشكل حجم التمويل الأجنبى المطلوب من العالم الخارجي لتنفيذ الخطة ٠

أما اذا كان الوضع عكسيا بمعنى ظهور رصيد دائن للميزان يعبر عن زيادة المقبوضات على المدفوعات ، فان صافي هذا الرصيد (بعد خصم أقساط وفوائد القروض الأجنبية المستحقة) انما يمثل اقراض البلاد للعالم الخارجى ٠

ويعتبر هذا الميزان مفتاحا لتخطيط التجارة الخارجية ٠

الموازين البشرية

ويقصد بهـا الموازين التى تصـور الموارد المتاحة من القـوة العـاملة في الاقتصاد القومى واستخدامها أو توزيعهـا وتخصيصها على القطـاعات المختلفة • ومن الواضح ان تحديد موارد القـوة العـاملة في هـذا الميزان أمر ميسور نظرا لتوافر البيـانات التفصيلية عن تركيب السـكان وفئـات أعمارهم ، فاذا استبعدنا عدد الأطفال في سن الدراسة وما قبلها وعدد الأفراد في سن التقاعد ، من اجمالى عـدد السـكان لتوصلنا الى عدد الأفراد في سن العمل ، وباضافة عدد الذين يزاولون العمل وهم في سن التقاعد يتم تحـديد قوة العمل المتاحة على المستوى القومى •

أما توزيع هذه الموارد على القطاعات الاقتصادية المختلفـة فيتطلب تحديد احتياجات هذه القطاعات من القوة العـاملة ومعرفة أثر عـدد ساعات العمل على هذه الاحتياجات • ويتم التوصل الى هذه الاحتياجات باستخدام طريقة المعدلات القياسية أى باستخدام العـلاقة التى تربـط بين الانتـاج والعمل وتعرف باسم معـامل الانتـاج / العمل ، على أن يؤخذ في الاعتبار أثر التقدم الفنى والتكنولوجى على هذا المعـامل ، فاذا ما تمـت المـوازنة بين الموارد والاحتياجات على المستوى القومى تعين اجراء هذه المـوازنة أيضـا على المستوى الاقليمى ، كما يتعين اعدادها على أساس المهـن والتخصصات المختلفة التى ترسم على أساسها سياسة التعليم والتدريب •

وفيما يلى نموذج لهذا الميزان :

ميزان القوة العـــاملة القومى

الاستخدامات	المـوارد
١ ـ السكان العاملين : (أ) في القطاعات المنتجة : · زراعية واستخراجية · صناعة · بناء وتشييد · تسويق سلع (ب) في القطاعات غير المنتجة : · اسكان · صحة · تعليم وثقافة · ادارة · بنوك وتأمين · دفاع وأمن · بحث علمى	١ ـ اجمالى عدد السكان ٢ ـ عدد السكان قبل وحتى نهاية سن التعليـــم (العمر من ٠ الى ١٥) ٣ ـ عدد السكان في سن التقاعـــد (العمر ٦٠ أو ٦٥ فأكثر) ٤ ـ عدد السكان في سن العمـــل (١ ـ ٢ ـ ٣) ٥ ـ عدد السكان العاملين بعـــد التقاعد
٢ ـ السكان في سن العمل ولا يعملون : (أ) ربات البيوت (ب) الطلبة في سن العمل (جـ) أصحاب العاهات	
(١ + ٢) مجموع استخدامات القوة العاملة	(٤ + ٥) مجموع موارد القـــوة العاملة

الفصل الثالث

نظـــام الحسابات القومية كأداة للبرمجـــة

تمهيـــد :

يقوم نظـام الحسابات القومية المتكامل ـ وفقـا لأحدث التعـديلات التى ادخلت على النظام الذى تتبناه الامم المتحدة ـ على أربعة أركان هى :

حسابات الدخل القومى ، ومصفوفه المدخلات والمخرجات ، وجـداول التدفقات المـالية والنقدية ، وقائمـة الثروة أو الأصول والخصوم القومية ، وان كان من المعروف ان أهم هذه الاركان وأكثـرها ذيوعا واستخداما هى محاسبة الدخل نظـرا لقدمها النسبى تاريخيا واسـتقرار بل ورسـوخ قواعدها • فمعظم دول الاقتصاد الرأسمالى مازالت تكتفى حتى الآن بحسابات الدخل ، بينما عدد قليـل منهـا يهتم بمصفوفة المدخـلات والمخـرجات وجداول التدفقات المـالية ، ويقتصر اهتمامها على اعداد تلك الجداول عن فترات ماضية فحسب ، أما اعدادها عن فترة مقبلة فلم تقـدم عليـه حتى أكثر هذه الدول تقدما في اسـتخدام الأساليب الرياضية والاحصـائية بسبب العقبات الكأداء التى تعترض سبيله في ظل اقتصـاد قائم على حريـة اتخاذ القرارات الاقتصادية سواء من المنتج أو المستهلك أو المدخر أو المستثمر• كذلك فان اعداد مصفوفة المدخـلات والمخرجات في تلك الدول انما ينصب على جانبها المـالى دون جانبها العينى ، وذلك رغم أن أهميـة هذه المصفوفة انما تنبع من تحديدها للمعاملات الفنية للانتاج وتحقيقها للاتسـاق بين خطط الفروع والمناشط الاقتصـادية ، الأمر الـذى يقتضي اعدادها أصـلا على أساس مادى • وأما ميزانية الثروة القومية وقائمـة اصـول وخصوم الاقتصاد القومى ، فمازالت في اطار الفكرة التى لم تخـرج الى حيز التنفيـذ

بصفة رسمية ، وان كان هذا لا ينفى وجود محاولة او اخرى ذات طابع فردى تسعى للتوصل الى تقديرات تلك الميزانية (١) ٠

هذا ولما كنا قد عالجنا في الفصل السابق جداول المدخلات والمخرجات ضمن مجموعة الموازين المادية ، فاننا سنركز في هذا الفصل كل التركيز على حسابات الدخل القومى باعتبارها من جانب الركن الأول من حيث الأهمية في نظام الحسابات القومية ، وباعتبارها من جانب آخر الأساس النظرى الذى تقوم عليه الموازنة التخطيطية المالية فضلا عن القوائم والحسابات الختامية للنظام المحاسبى الموحد ثم ننتقل بعد ذلك الى جداول التدفقات المالية طارحين جانبا موضوع ميزانية الثروة القومية لضعف أهميته سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية ٠

أولا ـ حسابات الدخل القومى

تعريف الحسابات (٢) :

يقصد بحسابات الدخل القومى تصوير كافة العمليات المتعلقة بالنشاط الاقتصادى للمجتمع ككل داخل اطار محاسبى معين ، بحيث تصف الظواهر الاقتصادية الرئيسية من انتاج وتوزيع واعادة توزيع وتراكم للثروة ، وبحيث تسجل الصفقات والعمليات التى تتم بين القطاعات المكونة للمجتمع ثم تظهر نتائجها في شكل يسهل معه الدراسة والتحليل والمقارنة ٠

السمات المميزة للحسابات (٣) :

بالرغم من تعدد المدارس الفكرية لمحاسبة الدخل الا أنها تتميز بمجموعة من السمات العامة التى تشترك فيها هذه المدارس ، ويمكن اجمال أهم هذه السمات فيما يلى :

---

(١) أنظر الدكتور أحمد حافظ الجعوينى في مذكرته (جداول التدفقات المالية) صادرة عن معهد الدراسات المصرفية عام ١٩٦٧ ٠

(٢) Malinvaud, Edward : "Initiation a La Comptapilité Nationale", Paris, 1960

(٣) Marchal; J. :"La Comptabilité Nationale Francaise" Edition Cujas, Paris, 1959.

١ ـ الالتزام بالقواعد المحاسبية العامة :

تتبع محاسبة الدخل مبدأ الاستحقاق المعمول به في المحاسبة المالية في تسجيل العمليات والصفقات التى تقوم بها وحدات المجتمع ، كذلك فهى تتبع نظرية القيد المزدوج بمعنى ان أى عملية في الجانب المدين من أى حساب لابد أن يكون لها ما يقابلها في الجانب الدائن من حساب آخر ، وغنى عن البيان ان الحسابات تكون متوازنة بمعنى تساوى مواردها مع استخداماتها .

٢ ـ تصنيف المعاملات الاقتصادية بحسب موضوعها :

تصنف محاسبة الدخل المعاملات والصفقات التى تتم في المجتمع بين قطاعاته المختلفة بحسب موضوع كل معاملة أو صفقة وطبيعة الشيء الذى تنصب عليه وذلك على الوجه التالى :

(أ) معاملات تتعلق بالسلع والخدمات :

وهى المعاملات التى تنصب على شراء وبيع السلع والخدمات ، بمعنى انها تتعلق بعمليات انتاج واستهلاك وتكوين الثروة الى جانب عمليات التصدير والاستيراد .

(ب) معاملات تتعلق بالدخول :

وهى العمليات الخاصة بعوائد أو دخول عوامل الانتاج مقابل مساهمتها في العملية الانتاجية .

(ج) معاملات تتعلق بالتحويلات :

وهى العمليات التى يترتب عليها تقديم السلعة أو الخدمة أو التنازل عن الدين دون مقابل مباشر محدد ، أو بمقابل تم خلال فترة سابقة ، أو بمقابل تم خلال نفس الفترة ولكنه يهمل لصعوبة قياسه .

(د) معاملات تتعلق بالحقوق والالتزامات :

وهى العمليات التى تتعلق بالاقراض والاقتراض واسترداد القروض وسدادها .

٣ ـ تقسيم المجتمع الى قطاعات تنظيمية(١) :

تلجأ محاسبة الدخل الى تقسيم وحدات المجتمع الى مجموعات رئيسية وفقا للوظائف الاقتصادية التى تقوم بها هذه المجموعات ، فتضم كل مجموعة الوحدات المتماثلة في الصفات والخصائص والمتشابهة في الدوافع التى تحرك سلوكها وردود الفعل التى تصدر عنها نتيجة للعوامل التى تتحكم فيها ٠ وعلى هذا الأساس يقسم المجتمع عادة الى أربع مجموعات رئيسية يسمى كل منها قطاعا تنظيميا ، وهذه القطاعات التنظيمية هى : (٢)

(أ) قطاع الأعمال :

ويضم جميع الشركات والمؤسسات التى تنتج السلع وتؤدى الخدمات بغرض البيع بثمن توجد علاقة بينه وبين تكاليف الانتاج ويشمل هذا القطاع :

- جميع الوحدات الانتاجية التابعة للقطاع العام وهى الشركات والهيئات والمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادى ٠
- جميع الوحدات الانتاجية التابعة للقطاع الخاص بمختلف كياناتها القانونية ٠

(ب) قطاع الادارة الحكومية :

ويضم جميع وحدات الادارة الحكومية على مختلف مستوياتها والتى تقوم بأداء خدمات تقدم لجماهير الشعب بدون مقابل أو مقابل رمزى ليس له علاقة بتكلفة الانتاج مثل خدمات الصحة والتعليم والعدالة وغيرها ٠

(ج) قطاع العائلات :

ويتكون من مجموع الوحدات الاستهلاكية ، ويضم الافراد الذين يهدفون بتصرفاتهم الى اشباع حاجاتهم المعيشية ، وكذلك الهيئات الخاصة التى لا تستهدف الربح وتخدم العائلات (كالجمعيات الخيرية والملاجىء) ٠

(ج) قطاع العالم الخارجى :

ويقصد بالعالم الخارجى كل ما يقع خارج حدود الجمهورية ، ويصور

---

(١) Marshal. Jean : "La comptabilité Nationale Francaise" Edition Cujas, Paris, 1959.

(٢) تختلف تعاريف ومشتملات هذه القطاعات تبعا لاطار محاسبة الدخل المعمول به في كل دولة ٠ وتعاريف القطاعات ومشتملاتها هنا منقولة عن المشروع المقترح لنظام الحسابات الاقتصادية القومية ج٠ع٠م٠ مرجع رقم ١ ـ ١١٢ ، الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء ، ديسمبر ١٩٦٧ ٠

هذا القطاع المعاملات التى تتم بين المقيمين خارج الحدود الاقليمية وبين القطاعات المحلية ٠

والمعيار الاقليمى هو الذى يستخدم لتمييز المقيم من غير المقيم ، ولا شك أن هذا التمييز لا يهم فقط في تحديد العمليات التى يشملها حساب العالم الخارجى ، وانما تظهر أهميته أيضا في تحديد العمليات الاجنبية التى تخرج عن نطاق حسابات الدخل القومى ، وعلى ذلك فان العمليات التى يكون المقيمون أطرافا فيها هى التى تسجل فقط في حسابات الدخل أما العمليات التى لا يكون المقيمون اطرافا فيها فتستبعد منها ٠

٤ - تصنيف النشاط الاقتصادى بحسب وظيفته :

تميز محاسبة الدخل بين ثلاثة أنواع رئيسية من النشاط الاقتصادى هى الانتاج ، الاستهلاك ، الاستثمار ٠

ولوصف هذه الأنواع الثلاثة من النشاط الاقتصادى وتحليلها استحدثت محاسبة الدخل ثلاثة حسابات هى حساب الانتاج ، وحساب التخصيص ، وحساب راس المال ، فالأول يصور العمليات المتعلقة بالنشاط الجارى من حيث قيمة الانتاج وأعبائه أو تكاليفه والثانى يصور كيفية التصرف في الدخل المتولد من العملية الانتاجية أو من غيرها ، هذا بينما يصور الحساب الثالث التغيرات التى تطرا على الثروة أو راس المال ٠ وجدير بالذكر أن هذه الحسابات تعتبر حسابات قطاعية ، بمعنى أنها تفتح على مستوى القطاعات التنظيمية التى يتكون منها المجتمع ، وذلك فيما عدا العالم الخارجى الذى يفتح له حساب خاص على المستوى القومى ، ونستعرض الآن الحسابات التى تفتح لكل قطاع تنظيمى من القطاعات الثلاثة الأخرى : الأعمال ، الادارة ، العائلات ٠

الحسابات على المستوى القطاعى :

أ - حساب الانتاج :

يفتح هذا الحساب لقطاع الأعمال فقط دون قطاعى الادارة والعائلات ، وذلك باعتبار أنهما لا يسهمان في الانتاج القومى ٠

ويبرز الحساب في جانبه الدائن قيمة الانتاج من السلع أو الخدمات وكذلك قيمة الاعانات الممنوحة من الدولة ، هذا بينما يبرز في جانبه المدين المستخدم من السلع والخدمات (مستلزمات الانتاج) وما يتطلبه النشاط الاقتصادى من عمل كان عائده الأجور والمرتبات ، ورأس مال مقترض

وكان عائده الفوائد ، وأراضي ومبـــانى كان عائدها الريع والايجـــارات ، وتنظيم أو مخاطرة كان عائدها ربح الانتاج ، هــذا فضلا عن أقســاط اهــلاك رأس المــال الثابت والضرائب السلعية سواء كانت مفروضة على الســـلع المستخدمة في الانتاج أو كانت مفروضة على الانتاج ذاته ٠

وغنى عن البيــان ان العمليات الاقتصادية التى تسـجل في هذا الحساب انما يتم تصنيفها بحسب موضوعها ، فالانتاج ومستلزمات الانتـاج عبـــارة عن معــاملات متعلقة ببيع وشراء السلع والخدمات ، والأجـــور والفـــوائد والايجـــارات والأرباح وكذا الاهلاك هي معــاملات متعلقـــة بالدخـــول ، أما الاعانات والضرائب السلعية فعبارة عن معاملات تتعلق بالتحويلات ٠

٢ ـ حساب التخصيص :

يفتح هذا الحساب لكل من القطاعات التنظيمية الثلاثة حيث تســـجل فيه الدخول والتحويلات التى حصل عليها القطــاع والكيفية التى تم بهـــا تصرف هذا القطاع في موارده ٠

ففيما يتعلق بقطــاع الأعمال يسجل في الجانب الدائن من الحســـاب الأرباح التى تولدت من العملية الانتاجية وكذا الدخول الأخرى غير المتعلقـة بالنشاط الانتاجى مثل الايجارات المتولدة من الملكية العقــارية أو الفـــوائد المستحقة على الودائع بالبنوك أو على الائتمان الممنوح للغير ، هـــذا فضــلا عن التحويلات مثل التعويضات من شركات التـــأمين والضرائب المســـتردة من قطــاع الادارة وغيرها ٠ فاذا تناولنا الجانب المدين من الحساب نجـــد أنـه يصور استخدام قطــاع الأعمال لموارده في سداد الضرائب المبــاشرة وغيرهــا من التحويلات مثل التعويضات واعدام الديون وتغطيــة الخسائر الرأســمالية، وكذلك في أداء التوزيعات من الأرباح لأصحاب الحق في رأس المــال والعاملين، وأخيرا في تكوين المدخرات أو الفــائض المحتجـــز في شـــكل احتياطيات ومخصصات ٠

وبالنسبة لقطــاع الادارة الحكومية يســـجل الحساب في جانبــــه الدائن الموارد الجارية للدولة من ضرائب سلعية ودخلية مركزية ومحلية ، وغيرها من ايرادات مثل فائض قطــاع الأعمال العام او تحويلات مثل الاعانات الجارية من العالم الخارجى ، هذا بينما يصور جانبــه المدين المصروفـــات الجارية للدولة من انفاق على السلع والخدمات (الباب الثانى) وأجور ومرتبات للعاملين (الباب الأول) ، وايجارات نظير انتفاعها بأراضي أو مبانى يمتلكهـا القطاع العائلى أو قطــاع الأعمال ، وفوائد مستحقة على اقتراضها من الجهاز

المصرفي أو القطاع العائلى ، وأخيرا المدخرات الناجمة عن زيادة ايراداتها على مصروفاتها ٠

أما حساب تخصيص القطاع العائلى فانه يظهر في جانبه الدائن الدخول التى حصل عليها الأفراد من أجور ومرتبات وفوائد وأرباح ، وكذا التحويلات التى آلت اليهم مثل تعويضات التأمين على الحياة ومعاشات التقاعد من قطاع الادارة والتحويلات الدخلية من العالم الخارجى ، هذا بينما يسجل في جانبه المدين انفاق الأفراد على السلع والخدمات اشباعا لحاجاتهم المعيشية ، وكذلك ما يؤدونه من ايجارات المساكن وفوائد القروض فضلا عما يؤدونه من تحويلات في شكل ضرائب دخلية وأقساط معاشات وأقساط التأمين على الحياة ، وأخيرا يظهر في هذا الجانب فائض موارد القطاع على استخداماته في شكل مدخرات ٠

وبديهى أن حساب التخصيص الذى يفتح لأى من هذه القطاعات الثلاثة يمكن أن يسفر عن رصيد مدين يمثل عجزا في موارد القطاع عن تغطية استخداماته ، واذا كان من الطبيعي أن يرحل الرصيد الدائن لهذا الحساب (المدخرات) الى الجانب الدائن من حساب رأس المال ليكون مصدرا من مصادر التمويل ، فمن الطبيعى أيضا أن يرحل رصيده المدين الى الجانب المدين من حساب رأس المال ليكون وجها من أوجه الاستخدامات الرأسمالية ٠

٣ ـ حساب رأس المال :

يفتح هذا الحساب أيضا لكل من القطاعات الثلاثة ، ونظرا لأنه يصور التغيرات التى تطرأ على ثروة القطاع فان عناصره ومشتملاته تكون واحدة في جميع القطاعات ، فتسجل في جانبه الدائن المدخرات المرحلة من حساب التخصيص والاقتراض من القطاعات الأخرى والموارد الرأسمالية المختلفة التى يحققها القطاع سواء من بيع بعض أصوله أو السحب على مخزونه أو زيادة رأسماله ، هذا بينما يسجل في جانبه المدين أوجه استخدام القطاع لموارده سواء في شكل اضافات للاصول الثابتة أو زيادة في المخزون أو اقراض وتحويلات للقطاعات الأخرى ٠

الحسابات على المستوى القومى :

من واقع الحسابات القطاعية يتم استخراج المجاميع الكلية أو المقادير الاجمالية في الاقتصاد القومى (الناتج القومى ، الانفاق القومى ، الدخل القومى ، التكوين الرأسمالى ، المدخرات القومية ، الصادرات ،

الواردات ... الخ) . ، ثم يجرى اعـــداد خمسة حسابات على المســـتوى القومى لتلك المجاميع أو المقادير ، وهذه الحسابات القومية المشتقة هى :

ـ حساب رقم (١) : الناتج والانفاق القومى .

ـ حساب رقم (٢) : الدخل القومى وتوزيعه على عوائد عوامل الانتــاج .

ـ حساب رقم (٣) : الناتج القومى الممكن التصرف فيه وأوجه استخدامه .

ـ حساب رقم (٤) : الموارد والاستخدامات الرأسمالية .

ـ حساب رقم (٥) : العالم الخارجى .

ونعرض فيما يلى صور هذه الحسابات ومشــتملاتها مع تعريف اهم هذه المشتملات مستندين فى ذلك الى نص المشروع المقترح من الجهـــاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء السابق الاشارة إليه .

ح / ١ ـ الناتج والانفـاق القـومى

الناتج المحلى الصافى (١) (بتكلفة عوامل الانتاج) صافى المعاملات الدخلية (٢) (مع العالم الخارجى) اهلاك رأس المـال الثابت الضرائب والرسوم السلعية (ناقصا الاعانات)	الاستهلاك العائلى (٣) الاستهلاك الجماعى (٤) الاضافات الى رأس المـال الثابت المحلى التغير فى المخزون الصادرات من السلع والخـدمات والمقبوضات الدخلية من الخارج (ناقصـــا الواردات من السلع والخدمات والمدفـوعات الدخلية الى الخارج) .
الناتج القومى الاجمالى بسعر السوق	الانفاق القومى الاجمالى

١ ـ الناتج المحلى الصافى بتكلفة عوامل الانتاج هو عبارة عن :

(أ) قيمة الانتاج الاجمالى فى قطاع الاعمال مقوما بســعر الســـوق ومطروحا منه كلا من قيمة مســتلزمات الانتاج واهــلاك رأس المــال الثابت والضرائب والرســوم السلعية ومضافا اليه اعانات الانتاج والتصــدير .

(ب) قيمــة الأجــور والمرتبات والايجارات المســتحقة فى قطاع الادارة الحكومية (تســتخرج من الجانب المدين من حساب تخصــيص هذا القطاع) .

(جـ) قيمة أجور العاملين بالمنازل والايجارات المستحقة فى قطاع العائلات (تستخرج من الجانب المدين من حساب تخصيص هذا القطاع) .

٢ ـ صافي المعاملات الدخلية مع العالم الخارجى هى عبارة عن العوائد الدخلية المحصلة من العالم الخارجى فى شكل أجور وعوائد استثمار مطروحا منها العوائد الدخلية المدفوعة للعالم الخارجى .

٣ ـ الاستهلاك العائلى هو الانفاق على السلع والخدمات الجارية لكل من العائلات والهيئات الخاصة التى لا تهدف الى الربح مضافا اليه صافى الهبات العينية المتحصلة من العالم الخارجى ، ويلاحظ أن السلع تشمل المعمرة وغير المعمرة (عدا المبانى) .

٤ ـ الاستهلاك الجماعى هو عبارة عن صافى مشتريات قطاع الادارة الحكومية من السلع والخدمات بالاضافة الى أجور ومرتبات العاملين (تعتبر الاجور والمرتبات بمثابة ثمن شراء خدمة العاملين) .

حـ / ٢ ـ الدخل القومى وتوزيعه

الأجور والمرتبات : • قطاع الأعمال (عام/خاص) • قطاع الادارة الحكومية • قطاع العائلات الايجارات : • قطاع الأعمال (عام/خاص) • قطاع الادارة الحكومية • قطاع العائلات الفوائد : قطاع الأعمال العام محلى خارجى قطاع الأعمال الخاص محلى خارجى صافي فائض العمليات الانتاجية (١) لقطاع الأعمال (عام/خاص)	الناتج المحلى الصافي (بتكلفة عوامل الانتاج) صافي المعاملات الدخلية (مع العالم الخارجى)
الدخل القومى (٢)	الناتج القومى الصافي بتكلفة عوامل الانتاج

١ ـ صافى فائض العمليات الانتاجية هو فائض الموارد الجارية للوحدات الاقتصادية على استخداماتها الجارية من مستلزمات سلعية وخدمية وأجور وايجارات وفوائد واهلاك وضرائب سلعية • فهو عبارة عن أرباح الانتاج التى يمثلها رصيد حساب العمليات الجارية فى مرحلته الأولى •

٢ ـ الدخل القومى هو مجموع عوائد الانتاج نظير اشتراكها فى العمليات الانتاجية قبل خصم الضرائب المباشرة • ويتضح من هذا الحساب ان الدخل القومى يمكن أن يعبر عنه بالناتج القومى الصافى مقوما بتكلفة عوامل الانتاج وهذا الأخير يتكون من الناتج المحلى الصافى بتكلفة العوامل مضافا اليه صافى المعاملات الدخلية مع العالم الخارجى •

حـ / ٣ ـ الناتج القومى الممكن التصرف فيه وأوجه استخدامه

الاستهلاك العائلى الاستهلاك الجماعى صافي الصادرات السلعية والخدمية الادخار القومى	الناتج المحلى الصافي (بتكلفة عوامل الانتاج) صافي المعاملات الدخلية (مع العالم الخارجى) الضرائب والرسوم السلعية (ناقصا الاعانات زائدا صافي التحويلات الجارية مع العالم الخارجى)
أوجه استخدام الناتج القومى	الناتج القومى الممكن التصرف فيه

يتضح من هذا الحساب أن الناتج القومى الممكن التصرف فيه يتم التوصل اليه باتباع الخطوات التالية :

١ ـ الناتج المحلى الصافى بالتكلفة + صافى المعاملات الدخلية مع العالم الخارجى = الدخل القومى

٢ ـ الدخل القومى = الناتج القومى الصافى بتكلفة العوامل •

٣ ـ الناتج القومي الصافي بتكلفة العوامل + الضرائب السلعية ـ الاعانات = الناتج القومي الصافي بسعر السوق .

٤ ـ الناتج القومي الصافي بسعر السوق + صافي التحويلات الجارية مع الخارج = الناتج القومي الممكن التصرف فيه

ويستنتج من ذلك أن الناتج القومي الممكن التصرف فيه ليس ناتجا اجماليا بمعنى انه ليس شاملا لاهلاك رأس المال الثابت باعتبار هذا الأخير مقابلا للنقص الذى طرأ على الأصول الثابتة ومخصصا لاحلالها وتجديدها ومن ثم فان الادخار القومي الذى يظهر فى هذا الحساب لا يمكن الا أن يكون صافيا وهو عبارة عن مجموع أرصدة حسابات تخصيص القطاعات الثلاثة (الاعمال ، الادارة ، العائلات) .

حـ ٤ ـ الموارد والاستخدامات الرأسمالية

الاضافات الى رأس المال الثابت المحلى	المدخرات
قطاع الاعمال « عام/خاص »	قطاع الأعمال « عام/خاص »
قطاع الادارة الحكومية	قطاع الادارة الحكومية
قطاع العائلات	قطاع العائلات
التغير في المخزون	اهلاك رأس المال الثابت
قطاع الاعمال « عام/خاص »	قطاع الأعمال « عام/خاص »
	صافي التحويلات الرأسمالية « مع العالم الخارجي »
	صافي الاقتراض من العالم الخارجي أو صافي الاقراض للعالم الخارجي « ويظهر في هذا الجانب سالبا »
التكوين الرأسمالى الاجمالى	تمويل التكوين الرأسمالى الاجمالى

(م ٥ ـ النظام المحاسبى)

حـ / ٥ ـ العالم الخارجى

الصادرات	الواردات
السلعية	السلعية
الخدمية	الخدمية
العوائد الدخلية المحصلة	العوائد الدخلية المدفوعة
التحويلات الجارية من الخارج الى :	التحويلات الجارية الى الخارج من:
قطاع الأعمال	قطاع الأعمال
قطاع الادارة	قطاع الادارة
قطاع العائلات	قطاع العائلات
التحويلات الرأسمالية من الخارج الى:	التحويلات الرأسمالية الى الخارج من:
قطاع الأعمال	قطاع الأعمال
قطاع الادارة	قطاع الادارة
قطاع العائلات	قطاع العائلات
الاقتراض من العالم الخارجي	الاقراض الى العالم الخارجى من
قطاع الأعمال	قطاع الاعمال
قطاع الادارة	قطاع الادارة
اجمالى المقبوضات	اجمالى المدفوعات

استخدامات حسابات الدخل (١) :

يتضح من تعريف حسابات الدخل أنها تقوم بتصوير الهيكل الاقتصادى للمجتمع وتطوره على مر الزمن بغرض تحقيق عديد من الأهداف يمكن ايجاز أهمها فيما يلى :

(١) Malinvaud, E. : "Initiational La Comptabilité Nationale". Paris, 1969.

١ ـ قياس معدلات التنمية الاقتصادية ، وفي هذا الشان تستخدم الزيادة فى الانتاج كمؤشر للقياس وان كان الرأى قد استقر على ان افضل المؤشرات فى قياس معدلات التنمية هو الدخل القومى ، وذلك نظرا لما قد يكون من تفاوت كبير بين معدلات نمو الانتاج فى أوجه النشاط الاقتصادى المختلفة أو لغياب الاحصاءات التى يمكن الاعتماد عليها فى تقديرات بعض المنتجات الهامة مثل منتجات الثروة الحيوانية أو بسبب التغيرات التى تطرأ على هيكل الاقتصاد القومى في المدى الطويل مما يجعل مفهوم الانتاج ذاته غير محدد أو واضح ومن ثم يجعل تقديراته غير دقيقة ٠

٢ ـ قياس الكفاية الانتاجية للمواد والعمل ، فمن المعروف أن زيادة الانتاج في المدى الطويل تنشأ عن التقدم العلمى والتكنولوجى الذى يتمثل في استخدام المعدات وطرق الانتاج الحديثة ، ويترتب على هذا التقدم وفر في استخدام الخامات أو القوة العاملة ومن ثم زيادة في انتاجية المواد أو العمل ويمكن استخدام حسابات الدخل اذا ما أعدت في اطار معين ولسلسلة زمنية طويلة نسبيا ـ لقياس آثار هذا التقدم على الانتاجية ٠

٣ ـ قياس مستوى المعيشة ومعدلات ارتفاعه ، فمن المعروف أن مستوى المعيشة يرتبط بعدد السكان وكمية السلع والخدمات المتاحة للاستهلاك النهائى ، بمعنى أن متوسط استهلاك الفرد من هذه السلع والخدمات انما يعبر عن مستوى معيشته ومن ثم فان معدل الارتفاع في مستوى المعيشة يمكن قياسه بمقارنة الزيادة في الاستهلاك النهائى من السلع والخدمات بالزيادة في عدد السكان ٠

٤ ـ قياس المعامل الفنى لرأس المال ويعرف هذا المعامل بأنه العلاقة بين قيمة رأس المال في بداية السنة وقيمة الانتاج النهائى الذى تحقق خلال هذه السنة ، ويستخدم هذا المعامل اما في تقدير حجم الاستثمار المطلوب لتحقيق هدف معين للانتاج أو بالعكس في تقدير حجم الانتاج الذى يتحقق من الهدف المرسوم للاستثمارات ٠

٥ ـ تعتبر حسابات الدخل أداة لوضع البرامج الاقتصادية من حيث تحديد أهداف الانتاج والاستهلاك والاستثمار والتصدير والاستيراد ، ورسم السياسات التى تساعد على الوصول الى تلك الأهداف ٠

٦ ـ وأخيرا فان حسابات الدخل تعتبر وسيلة لاجراء المقارنات الدولية سواء في مجالات الانتاج أو الدخل القومى أو الانفاق القومى

أو التكوين الرأسمالي أو نصيب الفرد من الدخل أو العبء الضريبي الواقع عليـه ٠٠٠ الخ ٠

أهم أوجه الخلاف بين محاسبة الدخل والمحاسبة المـالية :

تختلف محاسبة الدخل عن المحاسبة المـالية في نواح عديدة ، ونورد فيما يلي أهم نقـاط الخلاف بينهما :

١ ـ يعتبر رصيد حساب الانتاج في حسابات الدخل ممثـلا لنتيجـة العمليات الانتاجية التى باشرتها الوحدة الاقتصادية سـواء كانت ربحـا أو خسارة هذا في حين ان المحاسبة المـالية تعتبر رصـيد حسـاب الأرباح والخسائر ممثلا لنتيجة أعمال الوحدة التى تأثرت بايرادلت أو مصروفـات غير متعلقة بنشاطها الانتاجى ٠

٢ ـ تسعى محاسبة الدخل الى قياس قيمة الانتاج النهائى على حقيقتها بين سنة وأخرى وتتحدد هذه القيمة بعاملين هما الكمية والسعر وحيـث أن هذا السعر يتغير من فترة الى أخرى ، فانه يتعين استبعاد أثر التغير في السعر حتى يتمشي التغير في قيمة الانتاج مع التغير في كميته ٠

وهذا لا يتأتى الا باستخدام الأسعار الثابتة ، لذلك تلجـأ حسابات الدخل الى تقييم الانتاج بشطريه المبـاع منه والمخزون باساس واحـد هـو سعر البيع حتى يسهل استخدام الأرقام القياسية لأسعار السلع ٠

أما المحاسبة المـالية فتقوم الانتاج باساسين هما سعر البيـع « للجـزء المباع منه » وسعر التكلفة « للمخزون » ، الأمر الذى يستحيل معه التوصـل الى القيمة الحقيقية للانتاج النهائى نظرا لتعذر استخدام الأرقـام القياسـية لأسعار التكلفة ٠

٣ ـ تبرز حسابات الدخل القومى الدخول المتـولدة من العمليـة الانتاجية أو ما يطلق عليه القيمة المضافة ، أما الحسابات المـالية فلا تهتـم بالقيمة المضافة ولا تظهر فيها عناصرها ٠

٤ ـ تتبنى محاسبة الدخل فكرة اعادة تقييم الأصول الثـابتة وذلك لاعتقادها في ضرورة ابراز التغيرات التى تطـرأ على قيمة رأس المـال الثابت نتيجة المتغيرات التى تطرأ على الاسعار سنويا ، ويترتب على ذلك ظهور قيمة هذه التغيرات من ربح أو خسارة رأسمالية في حساب رأس المـال وليس في حساب الانتاج أو التخصيص ، كما يترتب عليه أيضا عدم تكوين احتياطيات

لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة والمخزون من الخامات . وعلى العكس من ذلك فان المحاسبة المالية لا تسجل الربح أو الخسارة الرأسمالية الا في اللحظة التى تتحقق فيها ببيع الاصول ويترتب على ذلك ظهور الربح أو الخسارة الرأسمالية في حساب الأرباح والخسائر كما يترتب عليه أيضا تكوين الاحتياطيات اللازمة لمواجهة ارتفاع اسعار الأصول .

د ـ تسعى محاسبة الدخل الى قياس الهلاك الحقيقى الذى يطرأ على الاصول الثابتة نتيجة استخدامها في العملية الانتاجية ، وعى لهذا الغرض تتبنى فكرة اعادة تقييم هذه الاصول على اساس قيمتها الاستبدالية أما المحاسبة المالية فمازالت حتى الآن أو على الاقل حتى عهد قريب جدا تحسب أقساط اهلاك الاصول الثابتة على اساس قيمتها التاريخية ، وهذه الطريقة تؤدى في فترات تقلب الاسعار الى نتائج مختلفة للنقص الحقيقى الذى ينتاب قيمة الاصول الثابتة .

ربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل :

اتضح للقارىء مما سلف أن قطاع الاعمال هو أحد قطاعات المجتمع الرئيسية التى تهتم حسابات الدخل بتصوير عملياتها وصفقاتها المختلفة ، كما اتضح أيضا مدى الاختلاف بين محاسبة الدخل والمحاسبة المالية ، ونظرا لاعتماد محاسبة الدخل في تصويرها لنشاط قطاع الاعمال على البيانات المسجلة في دفاتر وسجلات وحداته الانتاجية . لذلك نشأت ضرورة الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل .

وقد ظهر اتجاهان رئيسيان في محاولة تحقيق هذه الغاية ، فبعض الدول تركت الحسابات الخاصة بالوحدات كما هى في شكلها التقليدى ولجأت الى وضع تعاريف محددة للمقادير الاجمالية (مثل الانتاج ، الانفاق القومى . التكوين الراسمالى ، الدخل القومى .. الخ) التى تهتم حسابات الدخل بقياسها مع تحديد مكونات وعناصر كل منها بحيث يصبح من الميسور على الوحدات ان تستخرج من حساباتها الخاصة كافة البيانات التى تخدم تركيب واعداد حسابات الدخل القومى .

هذا بينما رات دول أخرى أن اقتصاد المجتمع ما هو الا مشروع اقتصادى واحد يخضع لادارة واحدة ، ومن ثم يجب أن تتطابق الصورة التى تعبر عن نشاط وحداته الانتاجية كل على حدة مع الصورة التى تعبر عن الاقتصاد القومى في مجموعه ، وبذلك أصبحت حسابات الوحدة في تلك الدول تتمشي تماما مع حسابات الدخل .

وقد كان هذان الاتجاهان الرئيسيان مثار جدل ونقاش عند اختيار الحسابات والقوائم الختامية التى تحقق هدف الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل ، واستقر الرأى في النهاية على اتجاه جديد مؤداه أن تكون الحسابات الختامية للوحدة في صورة تتفق مع سمات محاسبة الدخل على أن يصاحبها مجموعة أخرى من الحسابات المشتقة تتفق مع مقتضيات المحاسبة المالية ٠

ومن الواضح أن الحسابات والقوائم التى تتمشي مع محاسبة الدخل هى :

- حساب العمليات الجارية ٠
- قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ٠

أما الحسابات والقوائم التى تتمشي مع المحاسبة المالية فهى :

- حساب الانتاج والمتاجرة ٠
- حساب الأرباح والخسائر ٠
- حساب توزيع الأرباح والخسائر ٠
- الميزانية ٠

وقد كان المعيار الحاسم في اختيار هذه المجموعة من الحسابات والقوائم الختامية هو خدمة أغراض عمليات التخطيط والمتابعة والتقييم على كافة مستوياتها من جانب وخدمة الادارة العليا للوحدة في اتخاذ قراراتها اليومية من جانب آخر ٠

وبهذا الأسلوب تم القضاء على التضارب الذى كان قائما بين الشكل الذى تتخذه الخطط المالية للوحدات الاقتصادية ممثلا في ميزانية الأعمال من ناحية والشكل الذى تتخذه نتائج أعمالها ممثلا في الميزانية والحسابات الختامية التقليدية من ناحية أخرى ، ومن ثم بتطبيق النظام المحاسبى الموحد انتفى هذا التضارب تماما .فتصب في قالب واحد الخطة (الموازنة) المالية للوحدة أو ميزانيتها التقديرية كما يحلو للبعض تسميتها ونتائج تنفيذ هذه الخطة أو حساباتها الختامية ٠

ثانيا ـ جداول التدفقات المـالية والنقدية

ماهية الجداول :

جداول التدفقات المـالية والنقدية هى عبارة عن جداول تصـور كافـة العمليات المـالية والنقدية التى تمت في الاقتصاد القومى ، وتحـدد قنـوات تدفقها بين قطاعاته التنظيمية المختلفة خلال فترة زمنية معينة(١) ، وذلك عن طريق قياس صافي التغير في المراكز المـالية لتلك القطاعات ٠

والمقصود بالعمليات المـالية تلك المعاملات (٢) التى يترتب عليها تغير في موقف الدائنية أو المديونية للقطاعات الاقتصادية ازاء بعضها البعض ، فهى عمليات تؤدى الى خلق حق أو التزام ، أو تؤدى الى تسـوية هـذا الحـق أو الالتزام ، أو انهـا تؤدى الى التنازل عن حق قطـاع قبل الآخر ، وفي الحالة الأولى تكون العملية المـالية اقراضا أو اقتراضا ، وفي الحالة الثـانية تكـون استردادا للحق أو سدادا للالتزام ، أما في الحالة الثالثة فتكون العمليـة تخليا من جانب الدائن عن حقه للمدين ٠

هذا وينشأ الجانب الأعظم من الحقوق عن عمليات الاقراض التى تقـوم بهـا البنوك والمؤسسات المـالية والخزانة العـامة وقطاع الاعمـال وقطـاع العائلات والعـالم الخارجى ، ويتخذ الاقراض أشكالا مختلفة منهـا القـروض المباشرة والدفعات المقدمة والودائع والحسابات الجارية والكمبيالات٠٠٠الخ ٠

أما العمليات النقدية فيقصد بهـا تلك المعـاملات التى تنصـب على الذهب والعملة فالذهب فضلا عن كونه سلعة مادية في حد ذاته فانه يعطى الحقوق في مختلف السلع والخدمات ، كذلك العملة المحليـة والعملات الأجنبية تعتبر حقا لمن يحملها على بنـوك الاصدار ٠

أما الاوراق المـالية التى تدخل في نطـاق العمليات المـالية ، فمن المسلم به أن السندات تعتبر حقـا للمكتتبين فيهـا والتزاما على الجهـات التى أصدرتها ، هذا بينما ثار الجدل حول طبيعة الأسهم والحصص وحقـوق أصحابها حتى اتفق الرأى بين المحاسبين القوميين الفرنسيين على اعتبارهم

---

(١) أنظر دكتور سمير سيدهم : جداول التدفقات المـالية في ج٠م٠ع٠ ، محاضرة ألقاها بمعهد الدراسات المصرفية عام ٦٨/٦٩.

(٢) Marchal, Jean : "La Comptabilité Nationale Francaise". Edition Cujas, Paris, 1952.

فئـــة متميزة من المقرضين وان كانت متقـــاربة مع فئة المقرضين من حملة السـندات .

هيكل الجداول :

يجرى اعداد هذه الجـــداول على ثلاثـة مستويات من حيـث مـــدى تفصيل البيانات التى يحويها كل جدول من معاملات نقدية ومالية وقطاعات تنظيمية تتم بينها تلك المعاملات . فهناك أولا مجموعة من الجداول الفرعيـة يعد كل منها لقطـاع من القطاعات التنظيمية التى يتكون منهـا المجتمع بحيـث يصور الجدول الفرعى العمليات التى تمت بين هذا القطاع والقطاعات الأخرى التى تعاملت معه خلال الفترة ، ومن واقع بيـانات الجداول الفرعيـة يجـرى تركيب جدول لتصوير كافة العمليات النقدية والمـالية التى تمت في الاقتصاد القومى وتحديد مسارات الأموال بين قطاعاته المختلفة ، وأخيرا يعد جـدول مختصر لبيـان العمليات التى تمت بين القطاعات التنظيمية الرئيسـية فقـط دون تقسيماتها الفرعية ، ويتضح من ذلك ان الجـدول الرئيسي هـو أهم جداول التدفقات وأكثرها شمولا للعمليات والقطاعات المتعاملة في آن معا ، مما يجعلنا نكتفى بعرض هيكل هذا الجدول .

يتكون الجدول الرئيسي من عدد من السطور وعدد آخـر من الأعمـدة اما السطور فيخصص كل منهـا لنوع معين من أنواع العمليـات بحيث تسجل في السطور الثلاثة الأولى العمليات النقدية وهى المعـاملات التى تنصـب على الذهب والعملات الأجنبية والعملة المحلية ... أما السـطور التـالية فيسـجل في كل منهـا نوع من العمليات المـالية مثل الودائع والحسابات الجـارية والأوراق المـالية والكمبيالات والقروض المباشرة ... الخ ، هذا ويقسم كـل نوع من العمليات بحسب القطاعات التى تمثل الطرف المقترض أو الطـرف المدين في المعـاملة ، ففى عمليات الأوراق المـالية مثـلا تقسم تلك الأوراق بحسب القطاعات التى أصدرتها فأصبحت بذلك مدينة أو مقترضة من القطاعات التى اكتتبت فيها (قطاعات دائنة أو مقرضة) .

فاذا تناولنا الأعمدة نجد أنها تنقسم الى جانبين رئيسيين ، احدهمـا يمثل مصادر الأموال التى يعبر عنهـا صافي التغير في خصـوم القطـاعات المتعاملة ، والآخر يمثل استخدامات الأموال التى يعبر عنهـا صافي التغير في الأصول المـالية لتلك القطاعات ، ثم ينقسم كل جانب الى القطاعات التنظيمية المختلفة التى يتكون منها الجدول وهى قطاع الأعمـال وقطـاع الادارة والقطاع العـائلى والعالم الخارجى ، فضلا عن الوسـطاء المـاليين من بنـوك وشركات تأمين ومؤسسات مالية أخرى .

فاذا تم تجميع العمليات النقدية والمالية التى سجلت في الجداول ، فان رصيد هذه العمليات او بالأحرى الفرق بين صافى التغير في الأصول المالية وصافي التغير في الخصوم انما يمثل القدرة على التمويل او الحاجة اليه ، فيقال أن القطاع كان قادرا على التمويل اذا زاد التغير في أصوله المالية (اقراضه للقطاعات الأخرى) على التغير في خصومه (اقتراضه من القطاعات الأخرى) ، وهذه القدرة تعادل تماما زيادة مدخراته على استثماراته العينية في الأصول الثابتة والمخزون • وبالعكس يقال ان القطاع كان فى حاجة الى تمويل اذا زاد التغير فى خصومه (اقتراضه من القطاعات الأخرى) على التغير فى أصوله المالية (اقراضه للقطاعات الاخرى) ، وهذه الحاجه بدورها تعادل تماما زيادة استثماراته العينية على مدخراته •

واخيرا يتم ربط العمليات النقدية والمالية في نهاية الجدول بحسابات الدخل القومى عن طريق المدخرات والاستثمارات حتى تكتمل الصورة ويكشف الجدول عن العلاقة بين أربعة متغيرات رئيسية في النشاط الاقتصادى هى الاقراض والاقتراض والادخار والاستثمار •

ويتضح من العرض السالف ان جداول التدفقات المالية تتميز بطبيعة معقدة للغاية غير أن الدكتور سمير سيدهم توصل الى تصميم ثم تركيب نموذج بسيط حقا لجدول التدفقات الرئيسي (١) ، ونرى من المناسب الآن عرض هذا النموذج على القارىء حتى يتبين هيكل الجدول وعلاقات التشابك المالى بين القطاعات التنظيمية العديدة ، فضلا عن العلاقة بين القدرة على التمويل أو الحاجة اليه من جانب والمدخرات والاستثمارات من جانب آخر •

استخدامات الجداول :

يمكن حصر مجالات استخدام هذه الجداول على النحو التالى •

١ ـ تحديد القطاعات المقرضة في الاقتصاد القومى وهى تلك القطاعات التى تمكنت من تغطية استثماراتها العينية من مدخراتها أو مصدر تمويلها الذاتى وتبقى لديها فائض من تلك المدخرات ، ومن ثم تولدت لديها القدرة على التمويل فاقرضت القطاعات الأخرى •

٢ ـ تحديد القطاعات المقترضة في الاقتصاد القومى التى عجزت عن تغطية استثماراتها العينية من مدخراتها فتولدت لديها الحاجة الى التمويل ومن ثم اقترضت من القطاعات الأخرى •

---

(١) أنظر المرجع السابق •

٣ ــ تحديد قنوات التمويل أو قنوات تدفق الأموال من القطاعات المقرضة الى القطاعات المقترضة ، وبتعبير آخر تحديد الأشكال التى تمت بها عمليات تمويل القطاعات المقترضة ، فهذه العمليات اما أن تتخذ شكل طرح أسهم وسندات جديدة للاكتتاب ، أو تتخذ شكل الحصول على قروض مباشرة أو ائتمان تجارى ٠٠٠ الخ ٠

٤ ــ تحديد قنوات استخدام الأموال او تحديد الأشكال التى تمت بها عمليات الاستثمار المالى ، فهذه العمليات أما أن تتخذ شكل شراء أسهم وسندات جديدة مطروحة للاكتتاب أو تتخذ شكل منح للقروض أو الائتمان التجارى ٠٠٠ الخ ٠

عدم صلاحية الجداول للتخطيط المالى :

تلك في رأينا هى أهداف الجداول ومجالات استخدامها ، وهى في جملتها لا تخرج عن مجال الوصف والتحليل المالى ، غير أن للدكتور سمير سيدهم (١) رأيا مخالفا ، اذ يعتقد أن استخدام هذه الجداول لا يجب أن يقتصر على الوصف والتحليل ، وانما يمكن أن يمتد الى مجال التخطيط المالى ، بمعنى اعداد هذه الجداول عن فترة زمنية مستقبلة لكى تشكل خطة مالية للاقتصاد القومى ، وذلك عن طريق استخراج معاملات مالية لتوضيح العلاقات بين العمليات المالية بعضها البعض وبينها وبين العمليات الاقتصادية الأخرى كالادخار والاستثمار والقدرة على التمويل والحاجة اليه ، ثم استخدام تلك المعاملات في التنبؤ بحجم ونمط التمويل في المستقبل وان كان يرهن دقة التنبؤ بثلاثة شروط هى دقة البيانات المستخدمة في اعداد الجداول ، ومدى تفصيلها ، وأخيرا درجة استقرار الأوضاع الاقتصادية خلال الفترة المقبلة التى تعد عنها هذه الجداول ٠

والواقع ان الشرط الثالث المتعلق بدرجة استقرار الأوضاع الاقتصادية أنما يكشف عن حقيقة هامة لا يجوز اغفالها ، وهى أن جداول التدفقات المالية قد صممت خصيصا لتتلاءم وظروف الاقتصاد الرأسمالى القائم على الملكية الخاصة ، ومن ثم فانها بنيت على فكرة أساسية هى حرية اتخاذ القرارات الاقتصادية من جانب القطاعات المكونة للمجتمع سواء كانت قطاعات منتجة أو مستهلكة أو مستثمرة ٠ الأمر الذى يجعل دقة التنبؤات ــ مهما بلغت دقة البيانات المستخدمة في اعداد الجداول ومدى تفصيلها ــ في مهب الريح ورهنا بتقلبات السوق نتيجة تفاعل قوى العرض والطلب ٠

---

(١) أنظر المرجع السابق ٠

واذن فان المهمة الأساسية لجداول التدفقات المالية والنقدية في ظل الاقتصاد الرأسمالي ، يجب أن تتواضع فتقتصر على التعرف على القطاعات المدخرة أو المقرضة للوسطاء الماليين والقطاعات المستثمرة أو المقترضة من الوسطاء الماليين ، وتحديد مسارات الأموال بين هذه القطاعات وتلك خلال فترة زمنية منقضية ، أما استخدامها في اعداد برنامج مالي (للمستقبل) فتعترضه - كما سبق أن ذكرنا في مقدمة هذا الفصل - صعوبات بالغة حتى أن أكثر الدول تقدما في استخدام الأساليب الرياضية والاحصائية للتنبؤ باتجاهات النشاط الاقتصادي ، لم تقدم حتى الآن على اعداد تلك الجداول عن فترات مقبلة ٠

وفي اعتقادنا انه حتى اذا وفقنا الى تذليل كل الصعوبات التي تعترض اعداد تلك الجداول عن المستقبل ، فان التدفق المالي الذي تصوره الجداول المالية لن يتطابق أو يتوازى مع التدفق العيني الذي تصوره الموازين المادية، وذلك لسبب بسيط هو انتماء الاولى الى نظام الحسابات القومية الذي يختلف اختلافا بينا من حيث الشكل والمضمون عن نظام الموازين الاقتصادية الذي تنتمي اليه الثانية ٠

وخلاصة القول في هذا الشأن أن جداول التدفقات المالية يستحيل أن تكون أداة صالحة للتخطيط المالي في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج ، ذلك لأنها تتناقض في مضمونها مع مقومات الاقتصاد الاشتراكي الذي لا تتعامل قطاعاته في الذهب والعملات الأجنبية ، ولا تتعامل بأوراق القبض والدفع والائتمان التجاري بصفة عامة هذا فضلا عن أنه لا وجود فيه للأوراق المالية اللهم الا سندات الدولة ، كما أن مشكلته ليست في تحديد القطاعات المدخرة والقطاعات المستثمرة أو في التعرف على قنوات تدفق الأموال بينها ، وانما تكمن مشكلته في تحديد حجم الموارد المالية وحجم الأهداف العينية (الاستهلاك والاستثمار والتصدير والاستيراد) ، ثم مطابقة التدفق المالي بالتدفق السلعي ضمانا لتنفيذ تلك الأهداف ، وهي مشكلة يكفل حلها النظام المتكامل للموازين الاقتصادية ٠

وعلى أية حال فانه طالما كان هناك من ينادي باستخدام جداول التدفقات كأداة للتخطيط المالي ، وطالما كانت هذه الفكرة مهدومة من أساسها ، فانه يجدر ألا نقف عند هذا الحد بل يتعين علينا أن نتقدم بمقترح لميزان مالي قومي يكون أداة للتخطيط المالي وبديلا لجداول التدفقات المعقدة ، على أن يكون واضحا للقارىء تماما ان هذا الميزان لا يجوز استخدامه بمفرده أو بمعزل عن بقية الموازين سواء كانت مالية أو مادية ، وانما يجب أن يكون جزءا لا يتجزأ من نظام مصري متكامل

الجدول الرئيسي للتدفقات المالية من الفترة من ــــ إلى ــــ

القطاعات	التغير في الأصول								المجموع الكلي	التغير في الخصوم							
	قطاعات غير مالية				الوسطاء الماليين					قطاعات غير مالية				الوسطاء الماليين			
العمليات المالية	أعمال	ادارة عامة	عائلي	الخارج	الجهاز المصرفي	شركات التأمين	صندوق توفير البريد	هيئات التأمين الاجتماعي		أعمال	ادارة عامة	عائلي	الخارج	الجهاز المصرفي	شركات التأمين	صندوق توفير البريد	هيئات التأمين الاجتماعي
بنكنوت البنك المركزي	١٨		+١٤		+٦		+٢		+٤٠					+٤٠			
حسابات جارية وودائع بالجهاز المصرفي	+٥٠	-٢٠	+٥٢	+٦٠	+٢٨	-١٠		+٤٠	+٢٠٠					+٢٠٠			
صندوق توفير البريد			+١٤						+١٤							+١٤	
مجموع	+٥٠	-٢٠	+٦٦	+٦٠	+٢٨	-١٠		+٤٠	+٢١٤					+٢٠٠		+١٤	
اوراق مالية																	
الخزانة العامة	+١٢				+٨٠	+١٨	+١٠	+٢٠	+١٤٠		+١٤٠						-
قطاع الأعمال غير المالي			+٢٠		+٣٨		-٦	+٨	+٦٠	+٦٠							
العالم الخارجي					-٢٠				-٢٠				-٢٠				
الجهاز المصرفي	-٢		+٤		-٨	-٦	+٢	+٤	-٦					-٦			
شركات التأمين					+٤				+٤						+٤		
مجموع	+١٠		+٢٤		+٩٤	+١٢	+٦	+٣٢	+١٧٨	+٦٠	+١٤٠		-٢٠	-٦	+٤		
قروض مباشرة																	
لقطاع الأعمال غير المالي			+٦		+٩٠	+٤	+٦	-٢	+١٠٤	+١٠٤							
للادارة العامة					-١٤		+٢		-١٢		-١٢						
للعائلي					+٤٨	+٦		-٨	+٤٦			+٤٦					
للخارج					-٨				-٨				-٨				
مجموع			+٦		+١١٦	+١٠	+٨	-١٠	+١٣٠	+١٠٤	-١٢	+٤٦	-٨				
مجموع التغيرات في المعاملات المالية	+٧٨	-٢٠	+١١٠	+٦٠	+٢٤٤	+١٢	+١٦	+٦٢	+٥٦٢	+١٦٤	+١٣٨	+٤٦	-٢٨	+٢٣٤	+٤	+١٤	
رصيد المعاملات المالية	-٨٦	-١٤٨							+٢٣٤			+٦٤	+٨٨	+١٠	+٨	+٢	+٦٢
القدرة على التمويل الحاجة إلى التمويل			+٦٤	+٨٨	+١٠	+٨	+٢٠	+٦٢	+٢٣٤	+٨٦	+١٤٨						
اصول ثابتة	+٩٢	+١٣٨	+٤		+٢	+٢			+٢٢٨								
مدخرات									+٢٢٨	+٢٠	-٤٠	+٧٤	+٨٨	+١٢	+١٠	+٢	+٦٢
تحويلات راسمالية	+١٤		+٦						+٢٠		+٢٠						
المجموع الكلي	+١٨٤	+١٠٨	+١٢٠	+٦٠	+٢٤٦	+١٤	+١٦	+٦٢	+٨١٠	+١٨٤	+١٠٨	+١٢٠	+٦٠	+٢٤٦	+١٤	+١٦	+٦٢

للموازين الاقتصادية بما يتطلبه تطبيق هذا النظـــام من تعديلات جـــدرية في وظائف الجهاز المصرفي وتكوين الكادر الفنى القادر على تنفيذه .

الميزان المــالى القومى المقترح لمصر (١) :

يقوم هذا الميزان على فكرة أساسية مضمونها حصر وتعبئه وتجميـــع الموارد المــالية (النقدية والائتمانية) المتاحة للمجتمع في وعاء واحد هو الجهاز المصرفي « بنك الدولة » ثم انسياب هذه الموارد من ذلك الوعاء بعد تخصيصها لتمويل الاحتياجات الرأسمالية أو الاستثمارية طويلة الأجل والاحتيـــاجات الجارية او الانتاجية قصيرة الأجل في مختلف قطاعات الاقتصـــاد القـــومى ووفقــا لمــا تقرره الخطط المـادية لتلك القطاعات في المجـــالين الاســـتثمارى والانتاجى ، وذلك حتى يتطابق التدفق المــالى الذى تعكسه هـــذه الخطـــة المــالية مع التدفق السلعى الذى تعكسه الخطة المــادية ، فلا يعــانى الاقتصاد القومى من اتجاه تضخمى أو انكماش ولا يتمتع قطــاع بفـــائض نقـــدى أو يختنق قطاع آخر بفعل عجز تمويلى ومن ثم يتم تحقيــق الأهداف في يسر ودون معوقات ذات شأن .

هذا وتنقسم موارد الميزان الى موارد ادخارية طويلة الأجل ومـــوارد جارية قصيرة الأجل ، وذلك وفقا لطبيعة الاستخدام الذى يجب أن يخصص له كل نوع من هذه الموارد اذ طالمــا كنا نطــالب بالفصل التـــام بين أغراض التمويل طويل الأجل وأغراض التمويل قصير الأجل ، فانــه يتعين علينـــا أيضا أن نقسم الموارد بما يتمشي مع هـــذه الأغراض ، فتخصص المـــوارد الادخارية لتمويل التكوين الرأسمالى بينما تخصص الموارد الجارية لتمويل النشاط الانتاجى ، وتنتفى تلك الظاهرة الشائعة بين كثـير من الوحدات الاقتصادية من تمويل الاستثمار بموارد جارية وتمويل الانتــاج بمـــوارد ادخــارية .

---

(١) أنظر عبد اللطيف حافظ وموريس واسيلى : الميزانيـــة المــالية القومية ـ مذكرة رقم ٤٩٤ ـ وزارة التخطيط ـ ١٩٦٥/١٢/١٢ ، وقد نقـــل الدكتور نبيل محارب هذه الميزانية وأسماها خطأ «الميزانية الائتمانية القومية» في كتابه « النقود والمؤسسات المصرفية » ١٩٦٨ .

ونعرض فيما يلي نموذج هذا الميزان :

الميزان المالى القومى المقترح لمصر

استخدامات

(أ) التمويل طويل الأجل :

١ ـ قطاع الأعمال العام ·
قطاع الزراعة ·
قطاع الصناعة ·
قطاع التجارة ·· الخ ·

٢ ـ قطاع الادارة العامة (عجز الميزانية الاستثمارية) ·

٣ ـ قطاع الأعمال الخاص ·

٤ ـ قطاع العالم الخارجى ·
ـ أقساط سداد القروض الطويلة ·
ـ التعويضات ·
ـ القروض الطويلة للدول الأجنبية ·

(ب) التمويل قصير الأجل :

١ ـ قطاع الأعمال العام ·
قطاع ···
قطاع ···

٢ ـ قطاع الادارة العامة (عجز الميزانية الجارية) ·

٣ ـ قطاع الأعمال الخاص ·

٤ ـ قطاع العالم الخارجى ·
(عجز ميزان العمليات الجارية) ·

(ج) النقص المخطط في الاصدار

مجموع

موارد

(أ) الموارد الادخارية :

١ ـ فائض قطاع الأعمال العام ·

٢ ـ فائض قطاع الوسطاء الماليين ·

٣ ـ فائض ميزانية الدولة الجارية ·

٤ ـ مدخرات القطاع العائلى (الزيادة في ودائع الأفراد الادخارية) ·

٥ ـ مدخرات العالم الخارجى (قروض طويلة) ·

(ب) الموارد الجارية :

١ ـ الزيادة في الودائع الجارية للقطاع العائلى ·

٢ ـ الزيادة في الودائع الجارية لقطاع الأعمال الخاص ·

٣ ـ الزيادة في الودائع الجارية لقطاع الادارة العامة ··

٤ ـ فائض ميزان العمليات الجارية مع العالم الخارجى ·

(ج) الزيادة المخططة في الاصدار

مجموع

ويقتضي الأمر الآن شرح الأفكار التى تنطوى عليها العناصر الهامة في جانبى الميزان ٠

أولا ـ الموارد :

١ ـ المقصود بفائض قطاع الأعمال في هذا الميزان هو مخصص اهلاك الأصول الثابتة وما يتبقى من الأرباح الصافية بعد توزيع نصيب العاملين وتحويل نصيب الحكومة في الأرباح الى الخزانة العامة ، بمعنى أنه لا يسمح لوحدات هذا القطاع بتمويل نفسها ذاتيا ، وانما يتعين أن تصب في خزائن بنك الدولة موارد التمويل الذاتى من مخصصات واحتياطيات تكونها الوحدة في نهاية الفترة المالية ، وذلك حتى يتم تجميعها في وعاء واحد توطئة لاستخدامها الاستخدام الأمثل عن طريق تخصيصها أو اعادة توزيعها على الفروع والمناشط الاقتصادية التى يتكون منها هذا القطاع وفقا لما تقتضيه خطة الاستثمار ٠

٢ ـ من المعروف أن قطاع الوسطاء الماليين يتكون من البنوك وشركات التأمين وصندوق التوفير وهيئة التأمين والمعاشات وهيئة التأمينات الاجتماعية وبنك الائتمان الزراعى والتعاونى ، ونظرا لتعدد هذه التنظيمات واختلاف مكونات الفائض وطريقة قياسه فى كل منها ، فاننا نطرح هذا الموضوع جانبا ونكتفى بالقول بأن فوائض هؤلاء الوسطاء ـ بعد توزيع نصيب العاملين وتحويل نصيب الحكومة فى الأرباح الى الخزانة العامة ـ يجب أن تصب فى بنك الدولة للاعتبارات السالف ذكرها ٠

٣ ـ فائض ميزانية الدولة الجارية عبارة عن زيادة ايراداتها الجارية من ضرائب مركزية ومحلية مباشرة وغير مباشرة على نفقاتها الجارية من أجور ومرتبات ومصروفات عامة ٠

فنحن اذن نفترض أن للدولة ميزانيتين احداهما جارية للاستهلاك الجماعى أو الحكومى وهذه لا يجوز تمويلها أو تغطية عجزها بالأرباح المحولة الى الخزانة العامة من القطاع العام وقطاع الوسطاء الماليين ، وانما يجب أن تقتصر مواردها على الايرادات الجارية فقط ، فاذا حدث أن زادت مواردها على نفقاتها حول الفائض الى بنك الدولة ، وبالعكس اذا زادت نفقاتها على مواردها تم تمويل هذا العجز باقتراض قصير الأجل من بنك الدولة ، على أن يكون مضمونا بأذونات تصدرها الخزانة العامة ٠

أما الأخرى فميزانية استثمارية لبناء المدارس والمستشفيات والمساكن والمبانى الحكومية وغيرها فضلا عما يخصص من اعتمادات لتمويل جزء من استثمارات قطاع الأعمال العام ، وهذه الميزانية يكون مصدر تمويلها الأساسي تلك الارباح المحولة من القطاع العام والوسطاء الماليين الى الخزانة العامة . ومن الطبيعى فى ظل اقتصاد اشتراكى مخطط ألا يكون هناك فائض فى الميزانية الاستثمارية لتحويله الى بنك الدولة ، بل غالبا ما تسفر عن عجز يتعين تمويله باقتراض طويل الأجل من البنك على أن يكون مضمونا بسندات تصدرها الخزانة العامة .

٤ ـ مدخرات القطاع العائلى يقصد بها الزيادة فى الودائع الادخارية للأفراد ، اما الزيادة فى الودائع تحت الطلب ولأجل يقل عن سنة فتدخل فى نطاق الموارد الجارية .

٥ ـ تتمثل مدخرات العالم الخارجى فيما يحصل عليه الاقتصاد القومى من قروض أجنبية تعتبر موارد ادخارية طويلة الأجل ، وتستند فكرتنا في هذا الشأن الى تقسيم معاملاتنا مع العالم الى معاملات جارية وأخرى راسمالية بحيث تنصب المعاملات الجارية على الصادرات والواردات الجارية المنظورة وغير المنظورة « سلع استهلاكية وسلع وسيطة وخدمات » بينما تنصب المعاملات الراسمالية على الواردات من السلع الاستثمارية وأقساط سداد القروض المستحقة وغيرها من تحويلات رأسمالية يقابلها في الجانب الآخر الاقتراض من العالم الخارجى .

والعبرة من هذا التقسيم هى تحديد العجز أو الفائض الحقيقى في ميزان العمليات الجارية ومدى تأثيره في العمليات الراسمالية ، ذلك لأن عجز هذا الميزان انما يعنى أن صادراتنا الجارية غير كافية لتغطية وارداتنا الجارية ، ومن ثم فان الاقتراض من العالم الخارجى لن يكون لتمويل وارداتنا من السلع الاستثمارية فقط بل لتمويل جانب من وارداتنا الجارية أيضا ، الأمر الذى يستوجب العمل على تلافيه خلال السنوات المقبلة .

أما اذا أظهر الميزان فائضا ، فمعنى ذلك أن اعتمادنا على قروض العالم الخارجى في تمويل وارداتنا الاستثمارية انما يقل بمقدار ذلك الفائض الذى تحقق ، ومن ثم يجب السعى حثيثا لزيادة الفائض حتى يتناقص اعتمادنا على الاقتراض الأجنبى في تمويل الاستثمار .

بقيت كلمة أخيرة في هذا الصدد وهى انه اذا تم اعداد ميزانى المعاملات الجارية والرأسمالية على أساس نقدى (مقبوضات ومدفوعات) فانهما يشكلان ميزانا دقيقا لموارد واستخدامات النقد الأجنبى وهو أحد الموازين التى لا غنى عنها في التخطيط المالى .

٦ ـ تعبر الزيادة المخططة في الاصدار من الناحية المحاسبية عن الرصيد المدين للميزان ، ويقصد بها الزيادة في أوراق البنكنوت التى يتقرر طرحها في التداول لتغطية العجز في موارد الميزان عن استخداماته .

ثانيا ـ الاستخدامات :

١ ـ يمول قطاع الأعمال العام استثماراته تمويلا طويل الأجل بشكلين:

شكل ائتمان أو اقتراض من بنك الدولة ، وشكل منح راسمالية تخصصها له الميزانية الاستثمارية للدولة (زيادة رءوس أموال وحداته) هذا بينما يمول عمليات التشغيل والمخزون باقتراض قصير الأجل .

٢ ـ يقترض قطاع الادارة الحكومية من بنك الدولة اقتراضا طويل الأجل لتغطية العجز في الميزانية الاستثمارية ، ويكون هذا الاقتراض بضمان سندات على الخزانة ، أما الاقتراض قصير الأجل فيخصص لتمويل العجز في الميزانية الجارية ويكون بضمان أذونات على الخزانة كما أسلفنا القول .

٣ ـ يخصص لقطاع الأعمال الخاص قروض طويلة الأجل في حدود ما يتقرر له في الخطة من نصيب في الاستثمارات العينية ، وبشرط ألا تتجاوز هذه القروض ما يحققه القطاع من موارد ادخارية للمجتمع ، ويمكن تشجيع هذا القطاع على زيادة مدخراته وتعبئتها لأغراض تمويل الخطة اذا ما انشيء له بنك خاص لتجميع مدخراته واقراضه في حدودها .

٤ ـ المقصود بالتمويل طويل الأجل للعالم الخارجى هو ما يتم تحويله للخارج من تعويضات وأقساط سداد قروض طويلة فضلا عما قد يمكن منحه من قروض للبلاد الأجنبية ، أما التمويل قصير الأجل لهذا القطاع فيعبر في الواقع عن عجز ميزان العمليات الجارية .

٥ ـ يعبر النقص المخطط في الاصدار من الناحية المحاسبية عن الرصيد الدائن للميزان ويقصد به النقص في أوراق البنكنوت الذى يتقرر سحبه من التداول اذا حدث ان زادت الموارد المالية على استخداماتها ، وان كان هذا يعنى في الواقع تواضع أهداف الخطة ووجوب اعادة النظر فيها .

ثالثا ـ شروط وضع الميزان في التطبيق :

١ ـ أن يكون الميزان جزءا من كل ، بمعنى أن يكون جزءا لا يتجزأ من نظام مصرى متكامل للموازين الاقتصادية وذلك توفيرا لامكانية التنفيذ وضمانا لنجاحه ٠ فالمعروف أن هذا الميزان يعكس صورة مالية اجمالية للاقتصاد القومى يتعذر رسمها في غياب الصور الجزئية التى تعكسها الموازين المالية الأخرى ، هذا فضلا عن أن مجموعة الموازين المالية برمتها لا يجوز اعدادها الا في ضوء الموازين المادية وباعتبارها انعكاسا قيميا لها ٠

٢ ـ الغاء البنوك التجارية والبنوك الأخرى المتخصصة وادماجها جميعا في بنك واحد هو بنك الدولة على أن يخصص أحد فروع هذا البنك لتمويل الاستثمار باعتباره أساس عملية التنمية ومحركها ، ويخصص فرع آخر لتمويل التجارة الخارجية وذلك لما يكتسبه هدف تحقيق التوازن في ميزانى المعاملات الجارية والمعاملات الرأسمالية من أهمية استراتيجية في البلاد النامية ، ثم يخصص فرع ثالث من فروع هذا البنك لتمويل قطاع الأعمال الخاص في حدود ما يوفره من مدخرات للمجتمع وذلك للعمل على تنميته من جانب والتحكم في اتجاهات ومعدلات هذه التنمية من جانب آخر ٠

٣ ـ تقسيم ميزانية الدولة الى ميزانيتين منفصلتين احداهما لتمويل الانفاق الجارى والأخرى لتمويل الانفاق الاستثمارى ٠

٤ ـ الغاء بنك الاستثمار القومى حيث لا مبرر لوجوده طالما كان بنك الدولة (فرع الاستثمار) يقوم بالدور الرئيسي في تمويل خطة التنمية (الميزانية الاستثمارية) الى جانب الميزانية العامة ٠

٥ ـ التزام كافة الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام بالقواعد التى يجب أن تحكم المعاملات فيما بين بعضها البعض وفيما بينها وبين القطاع العائلى[١] ٠

٦ ـ تربية الكادر الفنى القادر على تطبيق نظام الموازين الاقتصادية بين العاملين في بنك الدولة والجهاز المركزى للتخطيط ٠

---

(١) أنظر الفصل الثانى ـ ميزان النقد ٠

الباب الثاني

الموازنات التخطيطية

أو التخطيط على مستوى الوحدة الاقتصادية

الفصل الرابع

الأحكام العامة للموازنات التخطيطية

تناولنا في الفصول السابقة التخطيط على المستوى القومى ، فأوضحنا ماهيته والفروق الجوهرية بينه وبين البرمجة ، كما حددنا السمات الرئيسية التى يتميز بها ، ثم شرحنا أبعاد التخطيط ومراحل اعداد الخطة والأدوات التى تستخدم في اعداد كل من الخطط والبرامج · أما التخطيط على مستوى الوحدة الاقتصادية فسوف نتناوله في الفصول الستة التالية من خلال عرضنا للموازنات التخطيطية العينية والمالية والنقدية على أن يخصص هذا الفصل للأحكام العامة المتعلقة بالموازنات التخطيطية من حيث الشروط الضرورية لاعدادها ثم طريقة وقواعد اعدادها ، ممهدين لذلك بالمفهوم العام للموازنة والفروق الجوهرية بينها وبين الميزانية التقديرية ·

المفهوم العام للموازنة :

يقصد بالموازنة التخطيطية بصفة عامة الخطة الاقتصادية للوحدة التى تقوم باعدادها في ضوء الاطار الأولى لخطة الدولة · وهذا التعريف رغم بساطته الا أنه ينطوى على فكرتين أساسيتين أولاهما تتعلق بوظيفة الموازنة وعلاقتها بالادارة العليا في الوحدة · والثانية تتعلق بالعامل المتحكم في اعدادها أو علاقتها بالخطة العامة للدولة ·

فالموازنة ــ لكونها خطة ــ هى أداة الادارة العليا للوحدة في أداء وظيفتها في مجالات وضع الأهداف والسياسات المختلفة والتنسيق بينهما والرقابة على تنفيذها ، اذ أنها أولا : ترسم صورة واضحة للمستقبل بتحديد أهداف الادارات المختلفة المختصة بشئون الانتاج والمبيعات والمشتريات والتخزين والاستثمار والتمويل والعاملين وغيرها ، الى جانب تحديد مسئولية ودور كل من هذه الادارات في تحقيق الهدف الذى يسند اليها ، الأمر الذى يمكن المسئولين من اتخاذ القرارات اللازمة لحل مشاكل العمل اليومية ومواجهة الظروف الطارئة ·

ونظرا لأن الموازنة تشتمل على هذه المجموعة الكبيرة من الأهداف فانها تعتبر ثانيا : الوسيلة الوحيدة لدى الادارة لتحقيق الاتساق بين تلك الأهداف ، بمعنى أنها تضمن توازن أهداف الادارات المختلفة بتحقيق التناسق والترابط والتكامل فيما بينها ٠

ولما كانت الادارة في حاجة الى وسيلة محكمة لفرض رقابتها على تنفيذ الأهداف المرسومة ، فان الموازنة تعتبر ثالثا : أجدى أداة لتحقيق هذه الرقابة ، فعند مقارنة النتائج بالأهداف يمكن الحكم على مدى واقعية تلك الأهداف وسلامة تقديراتها من جانب ومدى النجاح في تنفيذها من جانب آخر ، هذا فضلا عن أن تحليل نتائج التنفيذ يؤدى الى التعرف على مواطن الضعف وأسباب القصور ، ومن ثم تتمكن الادارة من اتخاذ القرارات وأعمال الوسائل الكفيلة بعلاجها في الوقت المناسب أو تلافيها مستقبلا ٠

هذا عن وظيفة الموازنة وعلاقتها بالادارة العليا ، أما عن علاقتها بخطة الدولة فينبغي التسليم بأنها علاقة وطيدة لا انفصام لعراها ، ذلك لأن أهداف الوحدة انما تتحدد في ضوء الأهداف التى يتضمنها الاطار الأولى للخطة ، وبتعبير آخر فان الأهداف والمؤشرات العامة الواردة به تشكل العامل الاساسي أو المتحكم في تقدير أهداف الوحدة ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فان الأهداف التفصيلية التى تحتويها الموازنة تعتبر اللبنة الأولى في وضع الاطار التفصيلى لخطة الدولة ٠

الفروق الجوهرية بين الموازنة التخطيطية والميزانية التقديرية :

تختلف الموازنة التخطيطية عن الميزانية التقديرية اختلافا تاما ، فالأخيرة تنتمى الى أسلوب البرمجة وتتسم بصفاته وتتميز بخصائصه بحيث يمكن القول أن الميزانية التقديرية هى في نهاية الأمر البرمجة على مستوى الوحدة ، يتم اعدادها في ضوء توقعات الطلب الفعال على منتجات الوحدة وبهدف أساسي هو محاولة تعظيم صافي الربح ٠ وتختلف أساليب تحديد حجم الانتاج الذى يحقق أقصي ربح ممكن باختلاف الظروف الاقتصادية السائدة في السوق : هل هى منافسة حرة أم منافسة احتكارية أم احتكار ومدى تأثير هذه الظروف في مرونات العرض ومرونات الطلب في الأجل القصير والأجل الطويل ، لذلك فان تقديراتها لا تخرج عن كونها في الأساس تنبؤات بحجم وقيمة المبيعات ٠ وتتوقف امكانية تحقيق هذه التنبؤات على قوى السوق التلقائية التى لا تملك الوحدة التحكم في اتجاهاتها ٠

اما الموازنة التخطيطية فتنتمي الى أسـلوب التخطيط وتصطبغ هي الاخرى بطابعه وتتميز بخصائصه حتى أنها كانت منذ البداية اداته الفعالة على مستوى الوحدة ، اذ يتم اعدادها في ضوء الاطار الأولي لخطة الدولة وبهدف أساسي هو الاسـهام بنصيب معين في تنفيذ اهداف تلك الخطة او بالأحرى المساهمة بنصيب معين في اشباع الطلب الاجتماعي على منتجات الوحدة في حدود الهدف المرسوم للاستهلاك النهائي ، لذلك كانت تقديراتها مبنية على الارتباط الوثيق بتقديرات الخطة العامة التي تسـتهدف تحقيق التنمية المتوازنة للاقتصاد القومي بمعدلات مرتفعة عن طريق الاسـتخدام الواعي للقوانين الاقتصادية والتحكم في نتائجها وآثارها ٠

وخلاصة القول ان انتماء الموازنة التخطيطية الى أسلوب التخطيط وانتماء الميزانية التقديرية الى أسلوب البرمجة في التنمية الاقتصادية انما يشكل الأساس الموضوعي لاختلافهما في الطبيعة والهدف ، فالامر يتعدى مجرد التغيير في الاسم والشكل الى التغيير في الجوهر والمضمون ٠

وقد يعترض البعض على هذا الرأى بأن الاصلاح الاقتصادي الذي بدأ تطبيقه في الدول الاشتراكية منذ منتصف الستينيات ، قد اتخذ من الربح وحجم المبيعات معايير لتقييم النشاط الانتاجي للوحدات ٠ ومع التسليم بجدوى وضرورة هذا الاصلاح دون اغفال لحقيقة أنه لم يطبق الا بعد أن قطعت البلاد شوطا بعيدا في طريق التقدم (عشرون عاما منذ نهاية الحرب العالمية الثانية بالنسبة لدول أوروبا الشرقية وأربعون عاما منذ اعداد الخطة القومية الأولى بالنسبة للاتحاد السوفيتي) ، نجد أنه لا ينفي اطلاقا الاختلاف الجذري في طبيعة وهدف كل من الموازنة التخطيطية والميزانية التقديرية ٠ بل انه على العكس من ذلك يؤكده ويعمقه حينما يستخدم معيار الربحية ومعيار حجم المبيعات للحكم على مدى نجاح الوحدات في تحقيق الهدف الأساسي لموازناتها وهو المساهمة بنصيب أوفر في اشباع الحاجات والمطالب الاجتماعية برفع كفاءة العمل والمواد وبتحسين نوعية الانتاج ، هذا بينما يظل الهدف الأساسي للميزانية التقديرية هو تحقيق أقصي ربح ممكن للوحدة دون اعتبار آخر ٠

وأيا كان الأمر واختلاف الرأى في هذا الصدد فاننا ننتهي من العرض السالف الى أن هناك مجموعة من الشروط الضرورية أو الظروف الموضوعية اللازمة لاعداد الموازنة التخطيطية ٠

الشروط الضرورية لاعداد الموازنة :

وتتلخص أهم هذه الشروط فيما يلى :

١ ـ وجود الاطار الأولى للخطة العامة للدولة في أيدى الوحدات الاقتصادية قبل البدء في اعداد موازناتها التخطيطية لكى تستوحى منه التوجيهات العامة التى تقررت مركزيا فيما يتعلق بالأهداف الاجمالية القيمية من استثمار ودخل واستهلاك ومعدل نمو ومعدل ادخار وغيرها ، والأهداف العينية من أحجام الانتاج والاستهلاك والصادرات والواردات من السلع الرئيسية وغيرها من الأهداف ٠

٢ ـ قيام كل وزارة بالاشتراك مع هيئات القطاع العام التابعة لها بدورها في مجال العمليات التخطيطية من حيث توزيع أهداف خطة القطاع الاقتصادى وبصفة خاصة هدف الاستثمار على الفروع أو المناشط الاقتصادية التى يتكون منها هذا القطاع ، وكذلك من حيث تحديد المشروعات الجديدة والتوسعات الهامة في الوحدات القائمة في ضوء التوزيع السابق للاستثمارات هذا فضلا عن اختيار تكنيك الانتاج الذى يستخدم في الوحدات القائمة والجديدة ٠

٣ ـ التسليم بحرية الوحدات في تجاوز معدلات النمو الواردة في الاطار أو القصور عنها لأنها أكثر علما بطبيعة وظروف ومشاكل النشاط الذى تمارسه ، على أن يقابل ذلك قيام هيئات القطاع العام بمناقشة ومراجعة وحداتها في التقديرات التى تضعها بعد فحص وتقييم ما تتقدم به من مقترحات فنيا واقتصاديا ٠ هذا وينبغى التأكيد على ضرورة الرجوع الى الوحدات عند اجراء أى تعديلات على خططها ٠

٤ ـ وجود أرقام فعلية لما حققته أو نفذته الوحدة خلال السنة المنقضية باعتبارها سنة الأساس للخطة الجديدة سواء كانت خمسية أو سنوية ، وحساب معدلات تنفيذ أهدافها السنوية ومعدلات النمو الفعلى لنشاطها بين سنة وأخرى ، ودراسة المشاكل ومعوقات التنفيذ التى صادفتها ، مع أخذ ذلك في الحسبان عند وضع التقديرات لكى تجىء أكثر دقة وواقعية ٠

٥ ـ قيام الوحدات الانتاجية بدراسة العلاقات الفنية التى تربط بين جوانب نشاطها المختلفة من طاقة وانتاج واستهلاك وسيط وعمالة ، ووضع المعدلات أو المعاملات التى تعبر عن هذه العلاقات ٠ وبذلك يكون لدى

الوحدات أساس موضوعى وعلمى سليم لوضع تقديرات خططها • ويمكن للوحدات ان تبدأ في وضع هذه المعدلات من الواقع الفعلى لنشاطها ثم تسعى لتحسينها تدريجيا مع تعديلها بتغير المستوى التكنولوجى لوسائل الانتاج وأساليبه •

اما بالنسبة لهيئات القطاع العام فيجب ان تضع نفس المجموعة من المعاملات وانما على أساس متوسط الكفاية أو متوسط التكلفة في النشاط الذى تزاوله وحداتها •

وواضح أن هذه المعدلات المتوسطة انما تستخدم في مجال مراجعة وتصحيح تقديرات الوحدات وقياس كفايتها •

٦ ـ العمل على حل المشاكل التنظيمية والادارية التى تعرقل اعداد الوحدات لموازناتها بحيث يسهل قيام حوار مستمر ـ خاصة في مرحلة الاطار التفصيلى ـ بين أجهزة التخطيط في المستويات المختلفة حتى يتعرف المركزى منها على المشاكل والصعوبات التى تواجه المستويات القاعدية ، وتتفهم الأخيرة بدورها الاتجاهات التى تحددها الأولى •

كيفية اعداد الموازنة :

في ضوء شرحنا السابق لمفهوم الموازنة التخطيطية وطبيعتها وغرضها وفي ظل الافتراضات التى عددناها سالفا ، نستطيع ان نحدد الخطوات الرئيسية لاعداد الموازنة فيما يلى :

١ ـ تبدأ الوحدة في تبين معدل نمو الانتاج المحدد للفرع أو النشاط الاقتصادى الذى تزاوله ويصبح هو ذاته معدلها المستهدف • هذا بصفة عامة ، اذ يمكن للوحدة أن تتجاوز ذلك المعدل سيما اذا كانت الزيادة مخصصة للتصدير أو كانت في حدود الحجم المستهدف للاستهلاك النهائى • كما يمكنها القصور عنه لأن معدل نمو الفرع أو النشاط هو معدل متوسط لمنتجاته في مجموعها وليس لكل واحد منها على حدة ، ففرع الصناعات الغذائية مثلا يضم انتاج السكر والمشروبات والزيوت الى جانب السجاير والشيكولاتة وغيرها ، وبالتالى فان معدل نمو كل منها قد يختلف عن المعدل المتوسط للفرع •

٢ ـ بعد ذلك تقوم الوحدة بتقدير مبدئى لحجم الانتاج المستهدف بصفة اجمالية وذلك باستخدام معدل النمو الذى حددته وحجم الانتاج

الفعلى الذى حققته خلال السنة السابقة للخطة ، ثم تتعرف على امكانية بلوغ هذا الحجم من الانتاج عن طريق مقارنته بالطاقة الانتاجية التى تحوزها فعلا . فاذا تبين لها انها تستطيع تحقيقه سواء بالانتفاع الكامل بالطاقة أو برفع انتاجية العمل فانها تعتمد هذا التقدير وتقره . اما اذا اتضح أنهـا لا تستطيع تحقيقه بالرغم من ذلك وأن الأمر يقتضي اضافات جديدة للطاقة فانه يتعين على الوحدة في هذه الحالة أن تعيد النظر في التقديرات المبدئية لحجم الانتاج في ضوء التاريخ المتوقع لبدء تشغيل الطاقات الجديدة . وتنتهى هذه الخطوة بتحديد أهداف الانتاج كما ونوعا على مستوى تفصيلى .

٣ ـ في ضوء الزيادة المستهدفة في الانتاج يتم تقدير القيمة الكلية للاستثمارات اللازمة لتحقيقها وذلك باستخدام العامل المعروف باسم معامل رأس المال الثابت / الانتاج . ثم تقوم الوحدة بتفصيل هذه الاستثمارات الكلية الى مشروعات محددة سواء كانت تتعلق بالتوسع أو أزالة الاختناقات في مراكز الانتاج أو التجديد والاحلال على أن يراعى عند تحديد هذه المشروعات اقتراح مستوى التكنيك المطلوب . بعد ذلك يتم تقدير الأرقام التفصيلية الخاصة بكل مشروع من حيث توزيع تكلفته على مكونات الاستثمار الرئيسية من مبان وانشاءات ، آلات ومعدات ، ووسائل نقل وغيرها ، وكذلك من حيث التقدير القيمى والكمى لما سوف يترتب على تنفيذ المشروع من آثار على الانتاج الوسيط والاستهلاك والدخل المتولد والعمالة والصادرات وغيرها مع ايضاح عنصر النقد الأجنبى في كل منها ، وهذه البيانات ضرورية حتى اذا ما تقرر استبعاد أو تأجيل أحد هذه المشروعات فانه يمكن حساب الآثار المترتبة على ذلك .

٤ ـ تقوم الوحدة بعدئذ بوضع التقديرات الخاصة بأعباء الانتاج المستهدف برمته موزعة على عناصرها الرئيسية من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية واهلاك وغيرها ، وذلك باستخدام معدلات التكلفة المستهدفة أى المعدلات الفعلية بعد تحسينها برفع كفاية المواد والعمل .

٥ ـ وأخيرا تحصر الوحدة احتياجاتها التمويلية اللازمة لتغطية استخداماتها الرأسمالية من استثمارات وأقساط سداد قروض وتحويلات أخرى ، وتخصص مصدر التمويل الذاتى لتغطية التزاماتها المالية الواجبة السداد واستثماراتها العينية المقررة . ومن المسلم به أن ذلك الجزء من الاستثمارات الذى لم يمول بمدخرات الوحدة انما يجب تغطيته بمورد طويل الأجل .

اما التمويل قصير الاجل سـواء كان ائتمانا مصرفيـا أو تجاريا فـان الوحدة تستطيع ان تحـدد حجمه اجماليا بمـا يحل لها مشكلة السـيولة المتعلقة بنشاطها الجـارى وذلك بطرح التمويل الذاتى والتمـويل طويـل الأجل من مجموع الاستخدامات الرأسمالية ٠

٦ ـ تتبع الخطوات السالفة سواء عند اعـداد الخطط السنوية او الخطة الخمسية ، على انه في الحـالة الأخيرة تقـوم الوحدة بعد اعداد مشروع خطتها الخمسية بتقسـيمها الى خطط سـنوية لكى تحسب الآثار المترتبة على تنفيذ ما يتم في كل سنة على خطط السـنوات التالية كما تقترح ادخال التعديلات الملائمة على اعدافها السـنوية في ضـوء ما يسفر عنه التنفيذ الفعلى لأهداف السنة المنقضية ٠

قواعد اعداد الموازنة :

وضع النظام المحاسبى عـدة قواعد يجب مراعاتهـا عند اعداد الموازنة نعددها فيما يلى :

١ ـ فصـل العمليات الجارية عن العمليات الراسمالية كما في حـالة الوحدة التى تقـوم باستصـلاح الأراضي ثم استغلالها ، وكذا الوحـدة التى تقوم بالبحث عن البترول ثم استخراجه ٠

٢ ـ تقسيم الموازنة طبقـا للأنشطة الاقتصادية الرئيسية التى تزاولهـا الوحدة ، فمثلا اذا كانت الوحدة تزاول استخراج البترول وتكريـره فيجب الفصل بين النشـاطين عند اعدادها ٠

٣ ـ ربط الموازنة بنظـام التكاليف الذى تتبعه الوحدة ، والى ان يصدر النظام الموحد لحسابات التكاليف فانه يتعين على الوحدة بالاتفاق مع هيئة القطاع العام التابعة لها أن تحسم عدة مشاكل أهمها :

(أ) تحديد مراكز التكلفة الفرعيـة وتوزيعهـا على مراقبات المراكز الأربعة الرئيسية ٠

(ب) تحديد المراحل أو العمليات داخل المراكز الانتـاجية مـع تحـديد المرحلة الرئيسية في كل منها ٠

(جـ) تحـديد المباشر وغـير المبـاشر من عناصر الاسـتخدامات ومعدلات تحميلها ٠

٤ ـ نماذج الموازنة العينية موحدة بين مختلف الوحدات شأنها شأن بقية اقسام النظام غير أن هذا لا ينفى مرونة النماذج سواء من حيث الشكل او من حيث تفصيل ما تتضمنه من بيانات • فيمكن تطويعها بما يتناسب مع طبيعة النشاط الذى تزاوله الوحدة وظروف التشغيل ودرجة انتظام وكفاية مراكز التكلفة •

٥ ـ مراعاة الارتباط القائم بين نماذج الموازنة ، هذا الارتباط الذى تعبر عنه العلاقات الفنية بين جوانبها المختلفة •

٦ ـ استيفاء نماذج الموازنة مرة بأرقام تقديرية في أول الفترة لتمثل خطة الوحدة ومرة أخرى بأرقام فعلية في نهاية الفترة لتخدم عمليات المتابعة الا فيما نص على غير ذلك صراحة •

٧ ـ اتباع الاجراءات التى حددها النظام بشأن اعداد الموازنة ومن اهمها تشكيل لجنة خاصة تقوم بتجميع خطط الاقسام الفرعية في الوحدة والتنسيق فيما بينها في ضوء الخطوط العريضة التى يضعها مجلس الادارة متضمنة أهداف الانتاج والاجور والاستثمارات وغيرها وكذلك القرارات والسياسات اللازمة لتنفيذها •

الفصل الخامس

الموازنة التخطيطية العينيـــة

قضي النظام المحاسـبى الموحد بتقسـيم الموازنة التخطيطية الى ثلاثة موازنات فرعية وهى :

١ ـ الموازنة العينية ٠

٢ ـ الموازنة المـالية ٠

٣ ـ الموازنة النقدية ٠

ونتناول في هـذا الفصـل معالجة المـوازنة العينية من حيث مفهومها والشرح التفصـيلى لنماذجها ، أما الموازنتان المالية والنقدية فسوف تعالجهما في الفصول التالية ٠

تعريف الموازنة :

الموازنة العينية هى التعبير الكمي أو الحجمى عن أهـداف خطة الوحدة في مجالاتهـا الأربعة الرئيسـية من طاقة (استثمار) وانتاج واسـتهلاك وسيط وعمالة ٠ ويحكم هـذا التعبير مجموعة من العلاقات أو المعاملات الفنيـة التى يتميز بهـا النشـاط الاقتصادى للوحدة بافتراض مسـتوى معين من التقدم العلمى والتكنولوجى الذى بلغته وسائل الانتاج وأساليبه المستخدمة وهذه العلاقات أو المعاملات هى التى تربط بين الطاقة والانتاج ، وبين الانتـاج والاستهلاك الوسيط ، وبين الانتاج والعمالة ، وبين الطاقة والعمالة ٠

والموازنة العينية بهذا المفهوم تعتبر العمـود الفقرى للموازنة التخطيطية برمتهـا حيث تضمن سلامة بنيانها نتيجـة الترابط المحكم بين متغيراتها المختلفة كما تضمن أيضـا دقة تقديراتها وواقعيتها نتيجة البعـد عن العوامل المالية أو النقدية التى تتاثر بالاتجاهات التضخمية أو الانكماشية ٠

نماذج الموازنة :

وضع النظام مجموعة من النماذج لكل جانب من جوانب الموازنة العينية الأربعة وهى الطاقة الانتاجية ، الانتاج ، الاستهلاك الوسيط ، العمالة، وهذه النماذج هى :

اولا ـ الطاقة الانتاجية :

نموذج (١) ـ الطاقة الانتاجية وبرنامج الانتاج
« (١/أ) ـ الطاقة الانتاجية حسب المراحل أو العمليات الانتاجية أو مراكز التكلفة
« (١/ب) ـ برنامج الانتاج
« (١/حـ) ـ الانتاج الفعلى
« (١/ د) ـ الانتفاع بالطاقة

ثانيا ـ الانتاج :

نموذج (٢) ـ قائمة الموارد والاستخدامات للمنتجات
« (٢/أ) ـ قائمة الموارد والاستخدامات للسلع المشتراه بغرض البيع

ثالثا ـ الاستهلاك الوسيط :

نموذج (٣) ـ مستلزمات الانتاج
« (٣/أ) ـ المستلزمات السلعية المباشرة للانتاج
« (٣/ب) ـ المستلزمات السلعية غير المباشرة للمراكز المختلفة
« (٣/ج) ـ المستلزمات الخدمية للمراكز المختلفة

رابعا ـ العمالة :

نموذج (٤) ـ العاملون
« (٤/أ) ـ احتياجات الفترة من العاملين حسب المراكز
« (٤/ب) ـ توزيع العاملين حسب الفئات

ونتناول فيما يلى الشرح التفصيلى لكل من هذه النماذج .

اولا ـ الطاقة الانتاجية

أنواع النماذج :

خصص للطاقة الانتاجية النماذج من رقم (١) الى رقم (١/د) ، ويمكن تقسيم هذه النماذج من حيث طريقة قياس الطاقة الى قسمين يمثل الاول منها النموذج رقم (١) الذى يربط الطاقة بالانتاج من السلع والخدمات ويقيسها بنفس وحدة قياس هذا الانتاج ، اما القسم الثانى فتمثله النماذج من رقم (١/أ) الى رقم (١/د) وهى تربط الطاقة بالمراحل أو العمليات الانتاجية أو مراكز التكلفة ، وتقيس هذه الطاقة بعدد ساعات عمل الآلات المستخدمة في كل مرحلة أو عملية أو مركز خلال الفترة ٠

هذا وينبغى ملاحظة ان النماذج تقيس طاقة الأصول الثابتة الانتاجية من آلات ومعدات ووسائل نقل (والأرض في نشاط الزراعة والمبانى في نشاط التخزين) ٠ ومعنى ذلك أنها لا تقيس الطاقة الانتاجية التى تعتمد أساسا على الجهد العضلى والمهارة اليدوية والخبرة الفنية[1] مثل جهد العمال القائمين بالشحن والتفريغ والبيع والحرفيين والمشتغلين بأعمال الصيانة والتركيبات والاستشارات الفنية ٠ أما قياس هذه الطاقة البشرية فتخدمه نماذج العمالة ٠

وجدير بالذكر أنه ينبغى أن يدخل في حساب الطاقة تلك الأصول الثابتة غير المستخدمة ـ بشرط صلاحيتها ـ لسبب أو لآخر ، ولكن لا يدخل في حسابها الاصول الاحتياطية ٠

استخدامات النماذج :

(أ) حصر الطاقات الانتاجية في الاقتصاد القومى ، وهذا الغرض ضرورى في مرحلة التحضير لاعداد الخطط التى تقتضي التعرف على الامكانيات الحقيقية للبلاد وتحديد الصعوبات التى تواجه عملية التنمية ، توطئة لاعداد خطة واقعية في أهدافها تتمشي مع طاقات المجتمع وقدراته وينصب هذا القول على الوحدة الاقتصادية اذ تمكنها نماذج الطاقة من رسم خطة انتاجها بشكل دقيق ومفصل ٠

---

(١) ليس معنى ذلك أن قدرات الأصول الثابتة لا تتأثر بالعمل البشرى ، فالواقع ان مستوى مهارة العاملين انما يؤثر فيها تأثيرا واضحا وهو ما سوف نشرحه عند تعريف الطاقة ٠

(ب) تحديد الاختناقات في مراكز الانتاج (الفرق بين الطاقة القصوى والطاقة المتاحة) ، ومن ثم يمكن رسم خطة التوسع في الانتاج أو زيادته على أساس ازالة هذه الاختناقات أولا قبل اقتراح أية مشروعات جديدة في نفس النشاط ٠

(حـ) تحديد مستوى التشغيل أو تحديد مدى الانتفاع بالطاقة ، وذلك بمقارنة برنامج الانتاج بكل من الطاقة القصوى والطاقة المتاحة ، ومن ثم تحديد الطاقة المعطلة أو غير المستعملة والتعرف على أسباب هذا التعطل ورسم السياسات الكفيلة باستغلالها ، وضمان عدم قيام مشروعات جديدة مماثلة قبل الانتفاع الكامل بهذه الطاقات المعطلة ٠

وفيما يلى شرح تفصيلى لنماذج الطاقة ٠

نموذج رقم (١) الطاقة الانتاجية وبرنامج الانتاج

عرض النموذج :

يظهر هذا النموج قدرات الأصول الثابتة التى في حوزة الوحدة خلال فترة زمنية معينة ، كما يكشف عن مدى استفادة الوحدة من هذه القدرات ٠

وتسجل فيه الطاقات الانتاجية القصوى والمتاحة القائمة في أول الفترة والطاقات المضافة خلالها وما يستبعد منها بالتخريد أو البيع أو غيرهما ، وذلك للتوصل الى صافى الطاقة سواء القصوى أو المتاحة خلال الفترة ٠

ويبرز النموذج طاقات مراكز الانتاج الى جانب طاقات مراكز الخدمات الانتاجية [١] وكذلك ما لدى الوحدة من طاقات تؤدى خدمات اجتماعية للعاملين بها مثل المطعم والمستشفى ، على أن تسجل طاقات كل من هذه المراكز الرئيسية الثلاثة في نموذج مستقل ٠

---

(١) معيار التفرقة بين المراكز الانتاجية ومراكز الخدمات الانتاجية يتوقف على النشاط الرئيسي الذى تزاوله الوحدة ، فمثلا أسطول النقل في وحدة صناعية يعتبر من مراكز الخدمات الانتاجية ، وهو نفسه في وحدة تشتغل اساسا بنشاط النقل يعتبر مركزا انتاجيا ، وهكذا بالنسبة لورشة الصيانة أو محطة القوى الكهربائية اذ يختلف توجيهها بحسب ما اذا كانت تابعة لوحدة غرضها اداء خدمات الصيانة للغير أو انتاج الكهرباء بقصد التوزيع ، أو كانت تابعة لوحدة صناعية ٠

وأهم ما يتميز به هذا النموذج هو ربطه للطاقة الانتاجية ببرنامج الانتاج من السلع والخدمات خلال الفترة ، وقياسه لهذه الطاقة بنفس الوحدات المستخدمة في قياس السلعة والخدمة المنتجة ٠

واذا كان النموذج قد أغفل تحديد الوقت الأمثل لقياس الطاقة ، ففي تقديرنا أنه يجب قياسها على أساس أقصي وقت متاح وهو ما يظهره نموذج رقم (١/أ) ، لذلك فمن الناحية العملية يعد النموذج رقم (١) بعد اعداد نماذج الطاقة الأخرى ٠

بيانات النموذج :

اسم السلعة ـ الخدمة ـ الكود ـ الوحدة :

تتعلق هذه البيانات بتوصيف انتاج الوحدة من سلع أو خدمات من حيث الاسم والرقم المميز لها ووحدة القياس المناسبة ، كل ذلك طبقا للتصنيفات العربية الموحدة ٠ ومن أمثلة الخدمات التى تقاس طاقتها خدمات النقل والتخزين والمواصلات والفنادق والمطاعم ٠ وعلى ذلك فان هذا البيان ينطبق على كافة الوحدات سواء المشتغلة بانتاج سلع أو أداء خدمات لاتعتمد أساسا على الجهد البشرى ٠

هذا وينبغى ملاحظة أن المنتجات التى تسجل في هذا النموذج تقتصر على الانتاج التام فقط دون الانتاج تحت التشغيل ، كما لا تشمل المنتجات العرضية ، وقد ثار نقاش طويل حول ما اذا كانت السلع نصف المصنوعة[1] ترد في النموذج أم لا ، ونحن نميل الى اظهارها حتى يمكن قياس طاقة الأقسام أو المراحل (الرئيسية) كميا تمشيا مع قياسها في النماذج التالية بعدد ساعات تشغيل الآلات ٠

وفي رأينا أن استيفاء هذا البيان تكتنفه عدة صعوبات اهمها :

(أ) كثرة عدد السلع المنتجة ، وفي هذه الحالة يمكن تسجيل المنتجات

---

(١) السلع نصف المصنوعة ـ كما عرفها النظام ـ هى المنتجات التى اجريت عليها عمليات صناعية جعلتها قابلة للبيع على حالتها ، كما يمكن أن تجرى عليها عمليات أخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائى مثال ذلك الغزل في وحدة غزل ونسج ٠

في مجموعات متجانسة على أن تقوم الوحـــدة بتحـــديد السلعة أو السلع الرئيسية التى تمثل مركز الثقل في كل مجموعة ٠

(ب) تنوع الانتاج من السلعة الواحدة بحسـب الحجم أو المقـــاس أو الشـــكل أو اللون ، وفي هذه الحالة يمكن اتخـــاذ وحـــدة قياس متوسطة ٠

(جـ) عدم وجود وحدة نمطية أو قياسية لكل سلعة فهنـــاك وحدات مختلفة لقياس السلعة الواحـــدة ، ونرى أن تتفـق هيئـــات القطاع العام مع شركاتها على توحيدها ٠

(د) عدم وجود وحدات واضحة لقياس الانتاج غير النمطى كمـــا في نشاط المقاولات وبنـاء السفن وورش النجارة والسباكة وغيرها٠ وقد لجأت كثير من الوحـــدات لحل هذه الصـــعوبة باتخـــاذ « وحدة قياس عامة » مثل انشاء كـــذا متر مربع مبانى أو بنـــاء كذا طن سفن أو تصنيع كذا طن منتجات خشبية ٠٠٠ الخ ٠

الطـــاقة القصوى :

عرف النظـام الطاقة القصوى بأنها « طاقة الانتـــاج المحددة ـ خـــلال فترة زمنية معينة ـ وفقـا لمواصفات عوامل الانتاج (موديل أو كتالوج) مـع فرض توافر مجموعة كاملة من الاشتراطات : الصـــيانة المنتظمـــة ـ قـــوة عمالة مدربة ذات كفاية انتاجية معينة ـ مستلزمات انتـــاج ذات مواصفات محـــددة » ٠

ويستبعد من حساب الطـاقة القصوى ذلك الجـزء الذى لا يمكن تحقيقه بسبب : اعداد الآلات للانتـــاج ـ الصيانة ـ الانتقال من عمليـــة الى أخرى كل ذلك في حدود المعدلات الفنية المستقرة ٠

وتقاس الطاقة القصوى لكل مرحلة أو عملية بقدرتها الانتاجية الذاتية بصرف النظر عن تناسق القدرات الانتـــاجية في المراحل الاخرى ، أما على مستوى الوحدة الاقتصادية فتقاس الطاقة القصـــوى بالقـــدرة الإنتـــاجية للمرحلة الرئيسية أو المراكز الانتاجية »[1] ٠

---

(١) أنظر الجزء الأولى من النظام ص ٢١٠

ويمكن أن نخلص من هذا التعريف بالحقائق الهامة التالية :

(أ) تتحدد الطاقة النظرية للأصل الثابت طبقا لمواصفاته الفنيةالواردة في الموديل أو الكتالوج الخاص به بشرط توافر مجموعة كاملـة من الاشتراطات على وجه التحديد (١) هى :

ـ الصيانة المنتظمة ٠

ـ قوة عمالة مدربة ذات كفاية انتاجية معينة ٠

ـ مستلزمات انتاج ذات مواصفات محددة ٠

فاذا توافرت هذه الاشتراطات فان الطاقة القصوى تساوى الطـاقة النظرية ، أما اذا لم تتوافر كلهـا أو بعضها فحينئذ تنحرف الطـاقة القصوى عن الطـاقة النظرية ، ويتوقف مدى هذا الانحراف على أثر الاشتراطـات غير المتوافرة ٠

وعليه فان الطاقة القصوى للأصل الواحد ليسـت ثابتة وانما تختلف من فترة الى أخرى بحسب توافر أو غياب هذه الاشتراطات الموضـوعية لـه وبحسب عمره وعدد ساعات تشغيله ٠ ولذلك فانه يجب أن تقـوم لجنـة فنية بمراجعة الطاقة القصوى من وقت الى آخر ، وبتحديدها في حالة عدم توافر المواصفات أو البيانات الأساسية الخاصة بالأصـل وكذلك في حـالة شراء الأصل مستعملا ٠

(ب) عند حساب الطاقة القصوى يجب أن يستبعد ذلك الوقت الذى تتوقف فيه الآلات عن التشغيل اضطراريا وهـو ما يسبـمى « بالأعطال المسموح بهـا فنيا » وقد حدد لهـا النظام أسـبابا ثلاثة هى على وجه التحديد :

ـ اعداد الآلات للتشغيل والانتاج (مثل التزييت ـ التشـحيم ـ التربيح) ٠

ـ الصيانة (الدورية والعـادية) ، وكـذلك العطـل الميكانيكى (أى الاصلاحات البسيطة) ٠

ـ الانتقال من عملية الى أخرى أو من برنامج تشغيل الى آخر ٠

---

(١) هناك شرط آخر يجب اضافته الى هذه الاشتراطات وهو الظـروف الفنية لتشغيل الأصـول الثابتة كضرورة وجود نظـام للتهوية أو الترطيب أو غيرها ٠

وقد طلب النظام أن تقوم كل وحدة بوضع معدلات فنية لهـذه الأعطال المسموح بهـا بحيث أن كل عطل يزيد عن هذه المعـدلات أو يقـع لغير هذه الأسباب يعتبر عطلا غير مسموح به ويمثل وقتا ضائعا أو طاقات غير مستغلة .

وفيما يلى مثال رقمى يوضح كيفيـة حساب الطـاقة القصـوى لأصل ثابت :

١ ـ آلة ظهر في كتالوجها أنهـا تستطيع انتاج ٢٠ وحدة من منتج معـين خلال ساعة واحدة بمعدل ٣ ق للوحدة ، فيكون انتاجها في اليـوم بافتراض امكانية تشغيلها ٢٤ ساعة بصفة مستمرة هو :

(٦٠ق × ٢٤ ساعة) = ١٤٤٠ق ÷ ٣ق = ٤٨٠ وحدة

٢ ـ فاذا كان العامل الذى يقوم بتشغيلها غير مدرب على النحو المطلوب مما يرفع الوقت اللازم لانتاج الوحدة الى ½ ٣ ق

فيكون انتاج الآلة في اليوم = ١٤٤٠ق ÷ ½ ٣ = ٤١١ وحدة

٣ ـ واذا كانت الآلة يجب أن تتوقف خلال اليوم ساعة كاملة بسبب اعطال مسموح بها فتكون طاقتها القصوى في اليوم :

(٦٠ ق × ٢٣ ساعة) ١٣٨٠ ق ÷ ½ ٣ ق = ٣٩٤ وحدة

(جـ) حدد التعريف ثلاثة مستويات لقياس الطاقة :

- مستوى الأصل الثابت ، وقد سبق شرح كيفية حساب طاقته .
- مستوى المرحلة أو العملية ، وقضي التعريف بقياس طاقتها بقدرتها الذاتية بصرف النظر عن تناسق القدرات الانتـاجية في المراحـل الأخرى . وبديهى أن القدرة الذاتية للمرحلة انما تتوقف على نوع الأصول المتوافرة فيها وعددها .
- مستوى الوحدة الاقتصادية ، وفي هذه الحـالة نص التعريف على قياس الطاقة القصـوى بالقدرة الانتاجيـة للمرحلة الرئيسـية أو المراكز الانتاجية .

وأهم ما يلاحظ على هذا النص ما يلى :

١ ـ ان قدرات الأصول الثابتة الموجودة بمراكز خدمات الانتاج لا تؤخذ في الاعتبار عند حساب الطاقة القصوى للوحدة .

٢ ـ أن الطاقة القصوى تتعدد بحسب تعدد السلع أو المجموعات السلعية التى تقوم بانتاجها الوحدة ، والطاقة القصوى لكل سلعة أو مجموعة سلعية هى طاقة مرحلة انتاجها الرئيسية .

٣ ـ لم يضع النظام تعريفا للمرحلة الرئيسية ، وقد اختلفت الآراء بشأنها فالبعض يرى انها المرحلة التى تعطى المنتج الشكل الذى يجعله صالحا للبيع ، أو هى المرحلة التى تستوعب أكبر قيمة للأصول الثابتة أو التى تستخدم أكبر كمية من المستلزمات السلعية أو التى تحتاج الى أكبر عدد من ساعات التشغيل أو التى تعطى أكبر قدر من المخرجات .

وفي رأينا أن المرحلة الرئيسية تختلف من نشاط الى آخر ويجب تحديدها بين الوحدة وهيئة القطاع العام التابعة لها حتى تكون واحدة في النشاط المتماثل .

الطاقة المتاحة :

عرف النظام الطاقة المتاحة « بأنها الطاقة القصوى مستبعدا منها الاختناقات داخل مجموعة مراكز الانتاج ، وتقاس الطاقة المتاحة بقدرة أضعف مرحلة أو عملية انتاجية » .

ونخلص من هذا التعريف بالحقائق التالية :

(أ) أن الطاقة المتاحة للأصل الواحد هى في الوقت نفسه طاقته القصوى ، وكذلك الحال بالنسبة لمجموعة من الآلات أو المعدات المتشابهة أو المتجانسة في مرحلة انتاجية معينة ، ومعنى ذلك أن الوحدة التى يقوم الانتاج فيها على مرحلة أو عملية واحدة تتطابق طاقتها المتاحة مع طاقتها القصوى .

(ب) تحدد الطاقة المتاحة على مستوى السلعة على أساس القدرة الانتاجية لأضعف مرحلة أو عملية في مراحل أو عمليات انتاجها ، أما على مستوى الوحدة الاقتصادية فالطاقة المتاحة تحدد على أساس اضعف مرحلة أو عملية في مراكز الانتاج .

(جـ) ان الاختلاف بين الطاقة المتاحة والطاقة القصوى على مستوى الوحدة (او على مستوى السلعة) يبرز بسبب وجــود اختناقات بين مراحل أو عمليات الانتاج المتعـــددة ٠

وعنا تصادفنا مشكلة عدم تحديد النظـام للمعنى الحقيقي للاختناقات مما أدى الى الاجتهاد في تعريفها وتفسيرها ، ونحن من جانبنـــا نضـع لهـا التعريف التالى :

« الاختناق هو نقص الطاقة الانتاجية للاصول الثابتة في مرحلة ما عن طاقة الأصول الثابتة في المراحل الأخرى (المرحلة الرئيسية) على أســاس تشغيل هذه الأصول أقصي عدد ساعات عمل متــاحة في حــدود التــكامل الانتاج المرحلى » ٠

ومؤدى هذا التعريف ان الاختناق الحقيقى لا يمكن ازالته بزيــادة عدد ساعات آلات المرحلة الضعيفة لأنهـا تعمل أقصي وقت متاح ، وانما يكــون ذلك برفع قدراتها الانتاجية ٠

وفيما يلى مثال رقمي يوضح هذا المعنى ٠

سلعة يمر انتاجها على ثلاث مراحل أ ، ب ، جـ ، ويستغرق تشــغيل الوحدة منها ٤ ق في المرحلة الأولى ، ٦ ق في الثانية ، ٥ق في الثالثة ٠

وعدد الآلات الموجودة في المراحل الثلاث هى ٢ ، ١ ، ٢ على الترتيب ، ويمكنها فنيا العمل ٢٤ ساعة بصفة مستمرة ، فاذا كانت المرحلة (جـ) هى المرحلة الرئيسية فان الجدول التالى يظهر طاقة انتاج هذه السلعة ٠

المرحلة	معدل الانتاج في الساعة	عدد ساعات العمل في اليوم	عدد الآلات	طاقة المرحلة
أ	١٥ وحدة	٢٤ ساعة	٢	٧٢٠ وحدة
ب	١٠ وحدة	٢٤ ساعة	١	٢٤٠ وحدة
جـ	١٢ وحدة	٢٤ ساعة	٢	٥٧٦ وحدة

وفي هذه الحالة تعتبر الطاقة المتاحة هى ٢٤٠ وحدة والقصــوى هى ٥٧٦ وحدة والفرق بينهما يمثل اختناقا حقيقيا لا يمكن ازالته الا بزيــادة قدرة المرحلة (ب) فاذا افترضنا أن ذلك تم باضافة آلة ثانية من نفس نــوع الآلة القائمة ، تصبح طاقات المراحل الثــلاث ٧٢٠ ، ٤٨٠ ، ٥٨٦ وحــدة على الترتيب ٠

ومن الواضح ان عجز المرحلة (ب) عن المرحلة الرئيسية (ج) قد بلغ ٩٦ وحدة ، وهو لا يمثل اختناقا حقيقيا وانما يرجع الى التكامل الانتاجى المرحلى الذى يعبر عنه التفاوت في الزمن اللازم لانتاج الوحدة في كل مرحلة ٠

واهم ما ينبغى ملاحظته في هذا المثال أن طاقة المرحلتين (أ) ، (ب) تم قياسها بوحدات المنتج التى قيست بها طاقة المرحلة (ج) ، رغم ان المخرجات الخاصة بكل منهما لا تمثل المنتج النهائى ، وتفسير ذلك أن المرحلة (أ) تخرج ما يمكن أن يتحول الى ٥٧٦ وحدة تامة ، والمرحلة (ب) تخرج ما يمكن تحويله الى ٥٧٦ وحدة تامة ٠ وفي الحياة العملية يسهل اتباع هذه الطريقة باستخدام ما يسمى « بمعامل التحويل » أى تحويل وحدات الانتاج غير التام في أى مرحلة الى وحدات من الانتاج التام ٠

صافى الطاقة :

وهى عبارة عن الطاقة القصوى أو المتاحة القائمة في بداية الفترة مضافا اليها الطاقة المستحدثة ومستبعدا منها الطاقة المخردة أو المباعة خلال الفترة ٠

ولايضاح كيفية حساب صافي الطاقة نضرب المثال التالى :

مجموعة من الآلات طاقتها ١٠٠٠٠ وحدة من منتج معين في السنة بأكملها ، أضيف اليها آلة جديدة طاقتها ٢١٠٠ وحدة في السنة بدأ تشغيلها بعد أربعة أشهر من بداية السنة المالية ، وخردت احدى الآلات وطاقتها ١٢٠٠ وحدة في السنة وذلك بعد خمسة أشهر من بداية السنة المالية فيكون صافى الطاقة عن السنة بأكملها =

١٠٠٠٠ + ٢١٠٠ ـ ١٢٠٠ = ١٠٩٠٠ وحدة

ويكون صافى الطاقة عن فترة الاستغلال =

$$\text{١٠٠٠٠} + \frac{\text{٨} \times \text{٢١٠٠}}{\text{١٢}} - \frac{\text{٧} \times \text{١٢٠٠}}{\text{١٢}}$$

= ١٠٠٠٠ + ١٤٠٠ ـ ٧٠٠ = ١٠٧٠٠ وحدة

برنامج الانتاج :

وهو كمية الانتاج المستهدف تحقيقه من السلع أو الخدمات خلال الفترة وفقا لخطة الوحدة المعتمدة ، وعلى ذلك فهو يطابق بيان الانتاج الوارد في النموذج رقم (ا/ب) ، فاذا تم استيفاء النموذج رقم (١) احصائيا عن فترة منقضية فان برنامج الانتاج الوارد به يعبر عن كمية الانتاج المحققة فعلا وحينئذ يطابق البيان الوارد في النموذج رقم (ا/حـ) ٠

مستوى التشغيل :

وهو النسبة المئوية التى توضح مدى استفادة الوحدة مما لديها من طاقات وتستخرج هذه النسبة بمقارنة برنامج الانتاج بصافى الطاقة (القصوى والمتاحة) خلال فترة الاستغلال ٠

ومن الواضح أن مستوى التشغيل اما أن يصل الى ١٠٠ ٪ في حالة التشغيل الكامل للطاقات ، أو يصل الى أقل من ذلك في حالة التعطل الجزئى للطاقات لسبب أو لآخر ، أما اذا زاد عن ١٠٠ ٪ فمعنى ذلك أن الوحدة ضمنت برنامج الانتاج ما تنتجه داخليا بمصانعها وما تنتجه لحسابها لدى الغير ، ونحن لا نميل الى اظهار الانتاج لدى الغير في هذا النموذج حتى يكون مخصصا لقياس مستوى تشغيل الطاقة التى تحوزها الوحدة ٠

وقد يكون من المفيد أن نناقش هنا مدى علاقة بيان مستوى التشغيل الوارد في هذا النموذج بنظيره الوارد في النموذجين رقم (ا/ب) ، ورقم (ا/حـ) ، غير أننا نفضل ارجاء ذلك لشرح هذين النموذجين ٠

وفي النهاية نود أن نؤكد صلاحية هذا النموذج لحصر الطاقات الانتاجية على مستوى الاقتصاد القومى[١] ، وان كان ينقصه ايضاح الاختناقات التى تؤدى الى انحراف الطاقة المتاحة عن القصوى ومقترحات الوحدة بشأنها ٠ وفي رأينا أن هذا الايضاح وتلك المقترحات يجب أن تسجل في شكل ملاحظات على النموذج ٠ أما النماذج التالية فهى تصلح ـ أساسا لتخطيط الانتاج على مستوى الوحدة الاقتصادية لذلك فهى ـ في رأينا ـ قابلة للتعديل من حيث الشكل والتفصيلات الواردة بها لتتلاءم مع طبيعة النشاط الذى تزاوله الوحدة ٠

---

(١) انظر استخدامات نماذج الطاقة ص ٩٥

نموذج رقم (١/أ) للطاقة الانتاجية

حسب المراحل أو العمليات

يهدف هــذا النموذج الى قياس الطاقة الانتاجيــة لكل مرحلة أو عملية انتاجية أو مركز تكلفة ـ بحسب طبيعة النشــاط الاقتصــادى الذى تزاوله الوحدة ـ وذلك على أســاس اجمــالى عدد ساعات عمل الآلات المشــتغلة في كل منها خلال الفترة ٠

ومن المعروف أن بيــان اجمالي عدد الســاعات ليس له استخدام مباشر في النموذج ولكنه يســتخدم في النموذجين (١/ب) ، (١/جـ) كأساس لقياس مستوى التشغيل المستهدف أو الفعلى في كل مرحلة ٠

ويتم تحــديد اجمالى عدد ساعات عمل الآلات بالنسبة للطاقة القائمة في أول الفترة ثم يضــاف اليه اجمالى عــدد ساعات عمل الآلات المضافة (عن فترة الاســتغلال) ويخصم منه اجمالى عدد ســاعات عمل الآلات المستبعدة (عن فترة الاستبعــاد) وذلك توصلا الى اجمــالى عــدد ساعات عمل الآلات خلال فترة الاستغلال في كل مرحلة أو عملية أو مركز ٠

وأهم ما يثيره هذا النموذج من مشاكل هو ما يلى :

(أ) لم ينص صراحة على الطاقة التى يقصدها (القصــوى أو المتاحة) ، ولكن من المسلم به أنه طالما كان يقيس الطاقة لكل مرحلة أو عملية انتــاجية فلن يكون هناك اختلاف بين الطاقة القصوى والمتاحة ٠

(ب) لم يوضح كيفية تحديد عدد أيام العمــل خلال الفترة ، وفي رأينــا أنه يجب أن يحــدد على أساس أقصي أيام عمل متاحة في الفترة ، بمعنى عدد ايام الفترة مطروحا منها أيام الأجازات الجماعية الجماعية والراحات والعطلات الرسمية والقانونية وأيام العمرة الشاملة ٠

(جـ) لم يبين كيفية تحديد عدد ساعات العمل في اليوم وهل تحســب على أساس ٧ ساعات أم ١٤ ساعة أم ٢١ ساعة أم أكثر (وردية واحــدة ام ورديتان أم ثلاث ورديات) ٠ وفي رأينا انه يجب تحديد عــدد ساعات العمــل على أساس أقصي وقت متــاح يوميا ، الامر الذى تحكمه عــدة اعتبــارات هـى :

١ ـ المواصفات الفنية للأصول التى تحدد قدرتها على الاستمرار في العمل خلال اليوم ٠

٢ ـ الأعطال المسموح بها حسبما شرحنا سابقا ٠

٣ ـ ظروف التشغيل مثل استخدام النساء وخضوعهن لنظام معين في مواعيد العمل ٠

(د) صعوبة الربط بين المراحل أو العمليات أو المراكز من جانب وعدد ساعات عمل الآلات من جانب آخر في بعض أوجه النشاط الاقتصادى بسبب استخدام الآلة الواحدة في أكثر من عملية أو مرحلة كما هو الحال في الورش مثلا ٠

نموذج رقم (١/ب) لبرنامج الانتاج

يقيس هذا النموذج اجمالى عدد ساعات التشغيل اللازمة لتنفيذ برنامج الانتاج المستهدف (التخطيطى) من كل سلعة (أو خدمة) ، وذلك على أساس تحديد الزمن التقديرى اللازم لانتاج الوحدة من كل منها خلال مراحلها الانتاجية المختلفة ٠ فهو يعدد رأسيا أنواع وكميات السلع (أو الخدمات حسبما وردت في البيان المقابل بالنموذج رقم ١) ، كما يعدد أفقيا مراحل انتاجها (حسبما وردت في النموذج رقم ١/أ) لكى يصل في النهاية الى اجمالى عدد ساعات التشغيل اللازمة لانتاج الوحدة والكمية المقرر انتاجها من كل سلعة أو خدمة ٠ ومن البديهى أن تكون الكمية المستهدف انتاجها في حدود الطاقة المتاحة وليس في حدود الطاقة القصوى الا اذا تساوت الاثنتان ٠

ومما سبق يتضح أن هذا النموذج تسجل فيه البيانات في شكل أعمدة وسطور ، يمثل مجموع كل عامود منها اجمالى عدد ساعات التشغيل اللازمة لانتاج الكمية المستهدفة من عدد من السلع (أو مجموعات السلع) وذلك في احدى المراحل الانتاجية ٠

وبمقارنة هذا الاجمالى باجمالى عدد ساعات عمل الآلات المتوافرة في هذه المرحلة خلال الفترة كما يسجله النموذج رقم (١/ أ) التخطيطى يمكن التوصل الى المستوى المستهدف لتشغيل الطاقة في هذه المرحلة ٠

كذلك يمثل مجموع كل سطر اجمالى عدد ساعات التشغيل اللازمة لانتاج الكمية المستهدفة من أى سلعة في جميع مراحلها الانتاجية ٠ وهذا الاجمالى ليس له نظير في النموذج رقم (١ / أ) يتم مقارنته به ، ومن ثم فان هذا النموذج لا يظهر مستوى التشغيل على مستوى السلعة ٠

ومن الواضح انه بمقارنة اجمالى عدد ساعات التشغيل اللازمة لتحقيق برنامج الانتاج من جميع السلع أو الخدمات باجمالى عدد ساعات عمل الآلات جميعها خلال الفترة ، يمكن التوصل الى المستوى المستهدف لتشغيل الطاقة على مستوى الوحدة الاقتصادية ٠

ويثور في هذا المجال تساؤل هام عن مدى علاقة مستوى التشغيل في هذا النموذج بنظيره في النموذج رقم (١) ٠ فمن المعروف أن النموذج رقم (١ / ب) يقيس مستوى التشغيل لكل مرحلة انتاجية على حدة (حتى وان اشتركت في انتاج أكثر من سلعة) هذا بينما يقيس النموذج رقم (١) مستوى التشغيل لكل سلعة على حدة ، بمعنى أنه يقيس مستوى التشغيل لمرحلتين انتاجيتين فقط هما المرحلة الرئيسية (بالنسبة للطاقة القصوى) والمرحلة الضعيفة (بالنسبة للطاقة المتاحة) ٠

ونظرا لاختلاف مستوى التشغيل في النموذج رقم (١ / ب) عن نظيره في النموذج رقم (١) فاننا نميل الى تسمية الاول « معدل الانتفاع بالوقت » ٠

ولا يضاح الفرق بين مستوى التشغيل في نموذج رقم (١) ومستوى التشغيل أو « مدى الانتفاع بالوقت » في هذا النموذج نسوق المثال التالى :

منتج معين يمر على ثلاث مراحل أ ، ب ، حـ والأخيرة هى المرحلة الرئيسية فاذا وجد في كل مرحلة آلة واحدة يمكنها العمل ٢٤ ساعة بصفة مستمرة وأن انتاج الوحدة يستغرق ٦٠ ق، ٩٠ ق ، ٨٠ ق في المراحل الثلاث على الترتيب ٠ وبافتراض عدم وجود أعطال يكون انتاج المراحل كالتالى :

المرحلة أ : ٢٤ ساعة × ٦٠ ق ÷ ٦٠ ق = ٢٤ وحدة

« ب : ١٤٤٠ ق ÷ ٩٠ ق = ١٦ وحدة

« حـ : ١٤٤٠ ق ÷ ٨٠ ق = ١٨ وحدة

وواضح في هذه الحالة أن الطاقة المتاحة هى ١٦ وحدة (في اليوم)

والقصوى ١٨ وحدة ، وحيث أنه لا يمكن اضافة آلة جديدة لانتاج وحدتين فان الطاقة القصوى تعادل المتاحة ٠

فاذا كان برنامج الانتاج يعادل ١٦ وحدة فمعنى ذلك أن مستوى تشغيل الطاقة القصوى والمتاحة قد بلغ ١٠٠ ٪ ، وهذا ما يظهره النموذج رقم (١) ٠

واذا ترجمنا طاقة برنامج الانتاج الى عدد ساعات عمل فانه يكون كالتالى :

المرحلة أ : ١٦ وحدة × ٦٠ ق = ٩٦٠ ق ÷ ٦٠ ق = ١٦ ساعة في اليوم

ويكون مستوى تشغيلها $\frac{١٦ \times ١٠٠}{٢٤}$ نحو ٦٦ ٪

المرحلة ب : ١٦ × ٩٠ = ١٤٤٠ق ÷ ٦٠ق = ٢٤ ساعة
ويكون مستوى تشغيلها ١٠٠ ٪

المرحلة حـ : ١٦ × ٨٠ = ١٢٨٠ ق ÷ ٦٠ق = ٢٤ ساعة
ويكون مستوى تشغيلها نحو ٨٧ر٥٪

وهذا ما يظهره النموذج رقم (١/ب) ٠

وواضح أن السبب في هبوط مستوى التشغيل في المرحلتين أ ، حـ هو الوقت الضائع بسبب التكامل المرحلى للانتاج أو التخلف فيما بين المراحل كما يسميه النظام ٠

وأهم ما يثيره هذا النموذج من مشاكل هو ما يلى :

(أ) لم يحدد النظام المقصود بالوقت التقديرى لانتاج الوحدة في كل مرحلة ، هل هو الوقت المثلى أم الاعتيادى أم المتوسط أم المتوقع ، ونحن نميل الى استخدام « الوقت المستهدف » بمعنى الوقت الفعلى في آخر سنة مع تعديله بالتحسن المستهدف في كفاية العمل أو في المستوى الفنى للأصول الثابتة ٠

(ب) الصعوبات العملية في استيفاء بياناته في بعض الأنشطة مثل صعوبة الربط بين السلع المنتجة من جانب والمراحل الانتاجية من جانب

آخر كما هو الحال في التشييد وصناعة بنـاء السفن وصعوبة تحـديد الزمن التقديرى في كل مرحلة ٠

وفي تقديرنا ان هذا النموذج يجب تعديله بما يتلاءم وطبيعة النشـاط الذى تزاوله الوحدة حتى يمكنها الافادة منه في تخطيط برامج الانتاج ٠

نموذج رقم (١/ج) للانتاج الفعلى

يستوفي هذا النموذج بأرقام فعلية في نهاية الفترة ، وتتشابه بيـاناته مع بيانات النموذج السابق وتنتظم فيه أيضا على شكل سطور وأعمدة ٠

فيسجل في كل سطر اسم السلعة (أو الخدمة) والكمية التى انتجت والزمن الفعلى الذى استغرقه انتاج هذه الكمية في كل مرحلة من مراحـل انتاجها ٠ ومن ثم يمثل مجموع السطر اجمالى عدد ساعات التشغيل الفعليـة التى استغرقت في تنفيذ برنامج الانتاج من هذه السلعة ٠

أما الأعمدة فتختص بالزمن الفعلى في كل مرحلة اذ يمثل مجموع كل منها اجمالى عدد ساعات التشغيل الفعلية التى استغرقت لانتـاج سـلعة أو (عدد من السلع) في احدى مراحلها الانتاجية ٠ ومن المعروف أن هذا البيان يسـهل الحصـول عليه من كارت التشغيل الخـاص بكل آلة والذى يوضح الكمية التى أنتجتها والزمن الذى عملت فيه والزمن الذى توقفت فيه عن العمل ٠

وتتم مقارنة هذا الاجمالي باجمالي عدد ساعات عمل الآلات المتوافرة في المرحلة خلال الفترة كما يسجله النموذج رقم (١ / أ) الاحصائى توصـلا الى المستوى الفعلى لتشغيل الطاقة في كل مرحلة انتاجية ٠

والى جانب هذه البيانات الفعلية فقد اشتمل النموذج أيضـا علـى بيانات تقديرية لأغراض الرقابة والمتابعة ٠ فقد خصص عمودا مستقلا لكل مرحلة انتاجية يوضح فيه الزمن التقديرى للكمية المنتجـة محسوبا بضرب الزمن التقديرى للوحدة في هذه المرحلة (كما يظهر في النموذج رقم ١ / ب) في كمية الانتاج الفعلى ، ومن الواضح أنه يمكن مقارنة الزمن الفعلى للكمية المنتجة بالزمن التقديرى لنفس الكمية في كل مرحلة أنتاجية والتعـرف على أسباب الانحراف والعمل على تلافيه ان كان بالزيادة او الافادة منه ان كـان بالنقص ٠ غير أن النموذج طلب مقارنة الزمن التقديرى للكمية المنتجـة فعلا

باجمالى عدد ساعات عمل الآلات خلال الفترة في كل مرحلة كما هو مسجل بالنموذج رقم (١/أ) توصلا الى مستوى التشغيل (التقديرى) . ولكن النظام لم يوضح نوع النموذج الأخير هل هو التخطيطى أم الاحصائى ، ونحن نميل الى استخدام الاحصائى ومن ثم يحسب مستوى التشغيل التقديرى هنا كالتالى :

$$\frac{\text{الزمن التقديرى للوحدة} \times \text{الكمية المنتجة فعلا}}{\text{اجمالى عدد ساعات عمل الآلات الفعلية خلال الفترة}}$$

ومن الواضح أن مستوى التشغيل الفعلى لنفس المرحلة (المسجل في العمود المجاور من النموذج رقم ١ / جـ) قد حسب كالتالى :

$$\frac{\text{الزمن الفعلى للوحدة} \times \text{الكمية المنتجة فعلا}}{\text{اجمالى عدد ساعات عمل الآلات الفعلية خلال الفترة}}$$

وبمقارنة مستوى التشغيل في العمودين يتضح أن أسباب الاختلاف فيما بينهما انما ترجع الى عامل واحد هو زمن انتاج الوحدة من أى سلعة .

وقد يتساءل البعض لماذا لا تتم مقارنة مستوى التشغيل الفعلى في هذا النموذج بمستوى التشغيل المستهدف الوارد في النموذج رقم (١/ب) الذى هو محصلة الزمن التقديرى للوحدة من أية سلعة ، الكمية المستهدف انتاجها ، اجمالى عدد ساعات عمل الآلات المستهدفة خلال الفترة ، ونحن نرى أنه يمكن اجراء هذه المقارنة خارج النموذج ، وفي هذه الحالة يكون سبب الاختلاف فيما بينهما يرجع الى واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة لحساب مستوى التشغيل .

وأخيرا فانه يتضح مما سبق أن خلط البيانات الاحصائية في هذا النموذج بالبيانات التخطيطية انما يؤدى الى كثير من التعقيد والارتباك ، لذلك فاننا نقترح أن يقتصر استخدامه على تسجيل البيانات الخاصة بالانتاج الفعلى ، اما المقارنات المختلفة فتتم خارجه بحسب الغرض منها .

نموذج رقم (١/د) للانتفاع بالطـاقة

يكشـف هذا النموذج عن الطاقة غير المستغلة في الوحـدة مقيسة بعدد ساعات توقف الآلات او عدم تشغيلها وهو ما يسمى بالأعطـال غير المسموح بهـا ، وذلك بسبب من الأسـباب سواء كان ذلك للصـيانة أو التحـويل من انتاج الى آخر أو اعداد الآلات للانتاج وذلك كله بما يفوق المعدلات الفنيـة المستقرة هذا فضلا عن الوقت الضـائع بسـبب عدم توفر المسـتلزمات أو غياب العـاملين أو انقطاع التيار الكهربائى أو التخلف فيما بين المراحل أى الوقت الضائع بسبب التكامل الانتاجى المرحلى أو غيره من الأسباب ٠

وتقاس الطاقة غير المستغلة لكل مرحلة مرتين ، الأولى في بداية الفتـرة والثانية في نهايتها ، ففى أول الفترة تقاس هذه الطاقة بطـرح اجمالى عـدد ساعات التشغيل اللازمة لبرنامج الانتاج (كما هو وارد في نموذج رقم ١/ب) من اجمالى عدد ساعات عمل الآلات خلال الفترة (كما هـو وارد في نموذج رقم ١/أ تخطيطى) ٠

أما في نهاية الفترة فيتم قياسها بطرح اجمالى عدد ساعات التشـغيل للانتاج الفعلى (نمـوذج ١/حـ) من اجمالى عـدد ساعات عمـل الآلات في الفترة (نموذج رقم ١/أ احصائى) ٠

ومما تجدر الاشارة اليه أن الشكل الحالى للنموذج جمع بين شـكله عند اعداده تخطيطيا وشكله عند اعداده احصائيا ، ومن الناحية العمليـة يحذف عمود الانتاج الفعلى في الحالة الأولى وعمود برنامج الانتاج في الحالة الثـانية ٠

خطوات اعداد نماذج الطـاقة :

بعدما عرضنا النماذج بحسب ترتيبها في النظـام المحاسبى يجـدر بنا أن نشرح بطريقة اجمالية الخطـوات الرئيسية لاعداد هذه النماذج بحسـب ترتيبها المنطقى ٠

وهذه الخطوات هى :

١ ـ تقسيم مراكز الانتاج في الوحدة الى مراكز فرعية : ثم تحـديد المراحل أو العمليات الانتاجية في كل مركز فرعى بحسب تسلسل خطـوات الانتاج ، على أن يتم الاتفاق على المرحلة أو العملية الرئيسية منها ٠

٢ ـ بالنسبة لكل مركز فرعى ، يتم حصر الآلات والمعدات الموجودة في كل مرحلة أو الخاصة بكل عملية في كشف مستقل يمكن مراجعته على سجل الأصول الثابتة ، مع تقسيمها الى مجموعات متجانسة ٠

٣ ـ يتم حصر الأعطال المسموح بها لكل آلة أو وحدة (أو مجموعة من الآلات أو الوحدات) وفقا للمعدلات الفنية المستقرة وتسجل في كشف مستقل حتى يمكن الرجوع اليه عند قياس الطاقات الضائعة ، ومن ثم يمكن التوصل الى اجمالى عدد ساعات تشغيل كل آلة خلال الفترة ٠

٤ ـ تقسيم المنتجات الى مجموعات متجانسة وتحدد وحدة قياس كل مجموعة سلعية أو خدمية ثم يتم تحديد الوقت اللازم لانتاج كل وحدة في المراحل المختلفة ٠ ومن الواضح أن هذه العملية تتم بمعرفة الفنيين في أول الفترة وباستخدام بطاقة تشغيل كل آلة في نهاية الفترة ٠

٥ ـ في بداية السنة المالية تجرى الخطوتين الثانية والثالثة بالنسبه للأصول الموجودة في أول الفترة وكذلك بالنسبة للأصول المنتظر اضافتها والأصول المقرر تخريدها خلال الفترة ٠ ومن ثم يمكن اعداد النموذج رقم (١/أ) التخطيطى ـ اما النموذج رقم (١/أ) الاحصائى فانه يتم اعداده بطريقة اسهل وذلك عن طريق بطاقة تشغيل كل آلة ٠

٦ ـ باستخدام بيانات الخطوتين الرابعة والخامسة يسهل عندئذ حساب الطاقة القصوى والطاقة المتاحة على مستوى السلعة أو المجموعة السلعية ٠

وبعد ذلك يتم أعداد النموذجين رقم (١/ب) ، رقم (١) التخطيطيين او النموذجين رقم (١/حـ) ، رقم (١) الاحصائيين ٠

٧ ـ تقارن بيانات النموذجين رقم (١ / أ) ، (١ / ب) التخطيطيين ويعد النموذج رقم (١ / د) التخطيطى في بداية الفترة اما في نهايتها فتقارن بيانات النموذجين رقم (١ / أ) ، (١ / حـ) الاحصائيين ويعد النموذج رقم (١ / د) الاحصائى ٠

ثانيا ـ الانتـــاج

انواع النماذج :

خصص للانتاج نموذجان هما رقم (٢) ، رقـــم (٢/أ) بحيث يقتصر استخدام الأخير على نشاط الوحدات المشتغلة بنشـاط التجارة ، أما الاول فيستخدم لكافة الانشطة الاخرى مع شيء من التصرف في شـكله وبيـاناته حتى يتلاءم مع طبيعة كل نشـاط ٠

استخدامات النماذج :

(أ) توفير بعض البيانات الأساسية اللازمة لاعـداد الموازين السـلعية وجدول المدخلات والمخرجات ، وهذه البيانات هى على وجـه التحـديد : الانتاج المحلى ، والاستهلاك المحلى ، الصادرات ، الزيـادة في المخـزون ، وكذلك الواردات من مختلف السلع ٠

(ب) توفير بعض البيانات الأساسية اللازمة لاعـداد تقديرات دقيقـة لميزانية النقد الأجنبى فيما يتعلق بالواردات والصادرات المنظورة ٠

وفيما يلى شرح النماذج :

نموذج رقم (٢) لموارد واستخدامات المنتجات :

يوضح هذا النموذج ـ كمية وقيمة ـ المتاح من المنتجات السلعية سـواء عن طريق الانتاج او الشراء او السـحب من مخزون الفترة السابقة ، كمـا يوضح كيفية التصرف في هذه الموارد بالبيع او الاستخدام الداخلى او الزيـادة في المخزون أو غيرها ٠

هذا بالنسبة للانتاج السلعى أما بالنسبة للانتاج الخدمى أو الانجـازات فيكتفى فيه بتسجيل نوع هـذه الخـدمة (أو الانجـاز) وحجمها وقيمتها والقطاعات المشترية لها ٠

بيانات النماذج :

اسم السلعة / الخدمة / الكود / الوحدة :

تتعلق هذه البيانات بتوصيف انتاج الوحدة من حيث الاسـم والرقـم المميز لهـا ووحدة القياس المناسبة ، كل ذلك طبقا للتصنيفات العربية الموحدة

ولسنا في حاجة للاشارة الى تطابق هذه البيانات بنظائرها الواردة في نموذج رقم (١) .

ويطلب النموذج تصنيف السلع بحيث يمكن التمييز بين الانتاج التام وغير التام ، غير ان هذا الأخير لا يمكن رصده الا بالقيمة فقط وفي خانات المخزون دون غيرها ، وان كنا لا نرى مبررا لتسجيله طالما كان النموذج خاصا بالمنتجات .

وفيما يتعلق بالانتاج التام فقد ميز النموذج بين ما تنتجه الوحدة لحسابها الخاص وما تنتجه لحساب الغير . وهذا الأخير يقصد به المنتجات النهائية سواء بغرض طرحها للبيع في السوق او تلبية لطلبات معينة او تنفيذا لأوامر توريد لجهات معينة .

اما ما تنتجه الوحدة لحسابها فينقسم الى نوعين رئيسيين هما :

(أ) السلع نصف المصنوعة التى تعيد الوحدة استخدامها داخليا في عمليات جارية لتصبح منتجات نهائية ، وحالما يتم تصنيع هذه السلع تتحول من انتاج لحساب الوحدة الى انتاج لحساب الغير وتسجل مرة ثانية امام هذا النوع من الانتاج ولكن باسم جديد بالطبع .

(ب) المشغولات الداخلية التامة التى تستخدمها الوحدة داخليا سواء في عمليات جارية أو رأسمالية .

مركز المخزون :

ابرز النموذج المخزون في اول وآخر المدة بشكل مستقل تماما عن بقية بياناته وذلك حثا للوحدة على وضع سياسة واضحة للتخزين ومراجعة للبيان الخاص بالسحب منه الذى يعتبر بمثابة موارد أو الاضافة اليه التى تعتبر بمثابة استخدام .

الانتاج خلال الفترة :

ويتم التمييز فيه بين الانتاج الذى يتم داخل الوحدة والانتاج الذى يتم لدى الغير لحسابها . فالأول هو الانتاج الذى يتم بطاقاتها ويكون مطابقا للبيان الخاص ببرنامج الانتاج في النموذجين رقم (١) ، (١/ب) التخطيطيين ، ومطابقا لبيان الانتاج الفعلى في النموذجين رقم (١) ، (١/ج)

الاحصائيين (هذا بشرط عدم وجود منتجات عرضية تظهر في نموذج المنتجات ولا تظهر في نموذج الطاقة) ٠

اما الانتاج لدى الغير لحساب الوحدة فيقصد به ما تقوم الوحدة بارساله من خدمات وسلع نصف مصنعة الى وحدات اخرى لتصنيعها او استكمال تصنيعها ، وذلك بسبب عجز الطاقات التى تحوزها الوحدة عن الوفاء ببرنامج الانتاج المستهدف ٠

المشتريات والمردودات الداخلة :

اهتم النموذج بالتمييز بين المشتريات المحلية والخارجية مع اظهار مصادر المحلى منها وايضاح طريقة الوفاء بثمن الخارجى منها سواء عن طريق اعتمادات أو باتفاقيات الدفع ٠

ويلاحظ ان النموذج وان كان قد اهتم بابراز هذه التفصيلات لخدمة اعداد ميزانية النقد الأجنبى ، الا أنه اغفل تماما ايضاح طبيعة هذه المشتريات والغرض منها ، فاذا كانت مشتريات من نفس السلع التى تنتجها الوحدة فلا مجال لظهورها في هذا النموذج وانما يجب تسجيلها في النموذج رقم (٢/أ) باعتبارها مشتريات بغرض البيع ، اما اذا كانت مشتريات بقصد استخدامها في العمليات الانتاجية أو لاجراء عمليات تحويلية عليها فحينئذ لا تكون منتجات وانما مستلزمات سلعية تظهر في نماذج مستلزمات الانتاج ، لذلك نقترح الغاء هذا البيان برمته من النموذج ٠

المبيعات :

وقد وردت في جانب الاستخدامات من هذا النموذج باعتبار أنها تمثل وجها من أوجه التصرف في انتاج الوحدة ، وتم توزيعها وفقا لتقسيمات حساب العملاء ٠

التشغيل لدى الغير :

ويقصد بهذا البيان السلع نصف المصنعة التى ترسلها الوحدة الى وحدة أخرى لاستكمال تصنيعها ، ويراعى اثبات السلع نصف المصنعة في جانب الموارد تحت بيان داخل الوحدة ، ثم تثبت في جانب الاستخدامات تحت بيان تشغيل لدى الغير عند خروجها من الوحدة ،

وبعد اتمام تصنيعها وتسليمها لمخازن الوحدة تثبت في جانب الموارد بيان الانتاج لدى الغير ، وأخيرا تظهر كيفية التصرف فيها بجانب الاستخدامات تحت البيان المناسب لهذا التصرف .

الاستخدام الداخلى :

نص النموذج على تقسيم هذه الخانة الى استخدام في عمليات جارية واستخدام للتكوين الراسمالى في الوحدة ، والاستخدام الاخير يمثل اضافة للأصول الثابتة ، اما الأول فيفترض أن الوحدة تبيع لنفسها سلعا تستخدمها كمستلزمات انتاج أو سلعا نصف مصنعة لكى تجرى عليها عمليات تحويلية . ففى وحدة للغزل والنسيج مثلا يجرى اثبات الغزل في الموارد تحت بيان الانتاج داخل الوحدة ثم يثبت في جانب الاستخدامات تحت بيان الاستخدام الداخلى في عمليات جارية باعتباره محولا الى أقسام النسيج ، وعندما يتم نسجه يثبت مرة أخرى كمنتج تام في جانبى الموارد والاستخدامات .

ولسنا في حاجة الى القول أن خانة الاجمالى تستوفى بالكميات فقط لأن أساس تسعير الموارد يختلف عن أساس تسعير الاستخدامات .

النموذج رقم (٢ / ١)

موارد واستخدامات السلع المشتراة بغرض البيع

ويهدف هذا النموذج الى ايضاح حركة السلع المشتراة بغرض اعادة بيعها وتوزيعها أى أنه يخص فقط تلك الوحدات التى تزاول نشاطا تجاريا ، سواء كان ذلك بصفة رئيسية او ثانوية (بمعنى مزاولته الى جانب أنشطة أخرى) .

وطبقا لهذا التعريف لا يستوفى هذا النموذج بمعرفة الوحدات الصناعية التى تبيع منتجاتها في محال تابعة لها ، وان كان يعد في حالة قيامها بنشاط تجارى متمما لعملياتها الانتاجية .

وثمة ملاحظة هامة على الشكل الوارد به النموذج ، فجانب الاستخدامات يوضح القطاعات المشترية بمختلف أنواعها ، خدمات حكومية ، أعمال عام ، اعمال خاص ، عائلى ، العالم الخارجى ، كما يوضح أوجه الاستخدامات الأخرى غير البيع مثل العجز والاهداء والاستخدام الداخلى وزيادة المخزون ، وفى نفس الوقت عمد النموذج الى اظهار نفس القطاعات المشترية مرة أخرى فى جانب الموارد حينما نص

على ان نبرز فيه المشتريات بغرض البيع الى تلك القطاعات . نتيجه لذلك فان جانب الموارد سوف يتطابق مع جانب الاستخدامات عند استيفاء النموذج تقديريا في اول الفترة . أما في نهايتها فيعبر جانب الموارد عن المشتريات الفعلية وجانب الاستخدامات عن المبيعات الفعلية . وهناك احتمال كبير جدا لاختلاف الجانبين في هذه الحالة ، اذ قد يتم الشراء بغرض البيع لقطاع معين ثم يفسخ العقد او لا ينفذ بالكامل فيحئنئذ يتم البيع فعلا لقطاع آخر .

وقد كان الطبيعى أن يسجل في جانب الموارد من النموذج القطاعات البائعة لاظهار مصادر الشراء . ولكن قد تكون علة ذلك ـ كما كان واضحا من المناقشات التى دارت في اجتماعات الأمانة العامة للنظام المحاسبى الموحد ـ هى ابراز حاجة القطاعات المشترية من السلع المختلفة التى تتمثل في تعاقداتها مع وحدات التجارة ، لكى تؤخذ في الاعتبار عند وضع برنامج المشتريات لهذه الوحدات ، وبعبارة أخرى فربما يكون الغرض من هذا الشكل هو تقدير برنامج مشتريات وحدات التجارة على اساس واقعى من حاجات أو طلبات أو تعاقدات القطاعات المشترية ، ومن ثم يمكن تقدير حجم الواردات وكذلك حجم وقنوات التوزيع الداخلى بأسلوب سليم .

ومن ناحية المبدأ ، فان تلمس الوحدات لأسس صحيحة عند اعداد تقديرات برامجها الانتاجية أو التسويقية أمر ضرورى ، غير أنه يمكن تحقيق ذلك عن طريق حصر طلبات القطاعات المشترية في كشوف منفصلة عن هذا النموذج ، ثم يعاد تصنيفها بحسب مصادر الحصول عليها وطرق الوفاء بتكاليفها .

وعلى ذلك نرى أن يعدل جانب الموارد من النموذج بحيث يظهر في خانتين رئيسيتين المشتريات المحلية والواردات ، على أن تقسم الاولى الى قطاع عام وقطاع خاص باعتبار أن هذين القطاعين يمثلان مصادر الشراء المحلية وأن تقسم الثانية الى اعتمادات مفتوحة ، اعتمادات مطلوب فتحها ، تسهيلات ائتمانية ، مع التمييز في هذه الخانات الثلاث بين النقد الحر واتفاقات الدفع ، وفي اعتقادنا أن هذا هو الشكل الصحيح والبسيط الذى يخدم اعداد ميزانية النقد الأجنبى ويجعل النموذج صالحا للاجابة عن الأسئلة الحيوية التالية :

(أ) من أى المصادر او القطاعات تشترى وحدات التجارة ؟

(ب) ما هى تكلفة الواردات من النقد الأجنبى ؟

(ج) الى أى القطاعات تبيع وحدات التجارة ؟

(د) ما هى حصيلة الصادرات من النقد الأجنبى ؟

ثالثا ــ الاستهلاك الوسيط (مستلزمات الانتاج)

انواع النماذج :

خصص للمستلزمات النماذج من رقم (٣) الى رقم (٣/هـ) ، فتناول الأول منها المستلزمات في جملتها سواء كانت سلعية أو خدمية مباشرة ، او غير مباشرة مع ايضاح مصادر واستخدامات المستلزمات السلعية ، اما بقية النماذج فيتناول كل منها بالتفصيل نوعا معينا من المستلزمات (سلعية مباشرة ، سلعية غير مباشرة ، خدمية) ٠

استخدامات النماذج :

(أ) تقدير حجم الطلب على كل سلعة من السلع الوسيطة لخدمة اعداد الموازين السلعية ٠

(ب) تقدير احتياجات كل نشاط من منتجات الأنشطة الأخرى لخدمة اعداد جداول المدخلات والمخرجات (بشرط ان يتم تفصيل المستلزمات السلعية طبقا للتصنيف العربى الموحد للسلع) ٠

(ج) تحديد المعاملات الفنية التى توضح ما يستخدم من مستلزمات سلعية مباشرة في كل وحدة منتجة من السلع ، وذلك بغرض الرقابة على كفاية المواد وتحديد كميات المستلزمات لتحقيق هدف معين من الانتاج ؛

(د) تقدير حجم الواردات من كل سلعة من السلع الوسيطة وكمية وأنواع النقد الأجنبى اللازم لها ٠

وفيما يلى شرح النماذج :

نموذج رقم (٣) لمستلزمات الانتاج

يسجل في هذا النموذج مستلزمات الانتاج السلعية والخدمية التى يتطلبها البرنامج الانتاجى للوحدة كما هو وارد في النموذج رقم (٢) بحيث تظهر مواردها من ناحية واوجه استخدامها من ناحية أخرى ، ومعنى ذلك أن هذا النموج يستوفى على مستوى الوحدة ككل ٠

وقد حصرت المستلزمات السلعية في مجموعات ست هى :

خامات ، وقود وزيوت وقوى محركة ، قطع غيار ومهمات ، مواد تعبئة وتغليف ، ادوات كتابية ، مياه وانارة (مع مراعاة تصنيفها وفقا للتصنيف العربى الموحد للسلع) .

كما حددت المستلزمات الخدمية على النحو التالى :

مصروفات صيانة ، تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن ، خدمات ابحاث وتجارب ، نشر واعلان ومصروفات دعاية واستقبال ، نقل وانتقالات عامة ومواصلات ، تأجير معدات ووسائل نقل ، تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات ، مصروفات خدمية متنوعة .

وتستوفي بيانات هذا النموذج بالكمية والقيمة على أن يراعى عند استيفائه بالكمية عدم ملء السطور الخاصة بالمستلزمات الخدمية ، اما في حالة استيفائه بالقيمة فيقضي النموذج بتقسيم الخانات الخاصة بالمشتريات والمبيعات الى نقدى وآجل ، وفي اعتقادنا ان التقسيم الاخير الى نقدى وآجل لا مبرر له في هذا المجال وخاصة مع وجود الموازنة النقدية .

وجدير بالذكر أن النموذج نص على استيفاء خانة الاجمالى (للموارد والاستخدامات) بالكميات فقط ، وواضح أن السبب في ذلك هو عدم تطابق قيمة الجانبين لاختلاف أساس التسعير ، فالموارد تقيم بالتكلفة وأما الاستخدامات فتقيم بالمتوسط المتحرك .

نموذج رقم (٣/١) للمستلزمات السلعية المباشرة

يقصد بالمستلزمات السلعية المباشرة تلك الخامات والمواد التى يمكن تمييزها وتخصيصها بشكل مباشر للمنتج .

واهم ما يبرزه هذا النموذج هو ما يدخل من كل نوع من هذه المستلزمات في كل وحدة منتجة الى جانب ما يدخل من كل منها في كمية الوحدات المنتجة .

ويلاحظ أن هذا النموذج يعد لكل سلعة من المنتجات التامة سواء كانت رئيسية أم ثانوية أم عرضية ، الا اذا كانت الأخيرة لا تنشأ عن عملية صناعية محددة وليست لها مستلزمات خاصة بها . فحينئذ لا يعد لها مثل هذا النموذج ، ومن الطبيعى في هذا الوضع ألا تظهر آية مستلزمات للمنتجات تحت التشغيل .

نموذج رقم (٣ / ب)

للمستلزمات السلعية غير المباشرة لمراكز التكلفة المختلفة

والمقصود بهذه المستلزمات ما لا يمكن تخصيصه أو ربطه أو تحميله مباشرة على السلعة أو الخدمة المنتجة ، ويلاحظ أن هذه المستلزمات بالنسبة لمراكز الخدمات الانتاجية والتسويقية والتمويلية تعتبر مستلزمات مباشرة لهذه المراكز ، غير أنها تعتبر مستلزمات غير مباشرة على مستوى الوحدة الاقتصادية ٠

أما النموذج رقم (٣ / ج) فلا يعدو أن يكون توزيعا للمستلزمات الخدمية على مراكز التكلفة المختلفة ٠

رابعا ـ العمالة

أنواع النماذج :

خصص للعمالة النماذج من رقم (٤) الى رقم (٤/ب) ، الأول منها يقدر احتياجات الوحدة خلال الفترة المالية من مختلف الوظائف والمهن اللازمة لتحقيق برنامجها الانتاجي ، مع مقارنة هذه الاحتياجات بكل من قوة العمل المتواجدة فعلا وعدد الوظائف المقررة للوحدة طبقا لخريطتها التنظيمية المعتمدة ، وبذلك يتم التعرف من النموذج على العجز أو الزيادة في قوة العمل حتى يمكن اعادة توجيهها الى الوجهة الاقتصادية السليمة ، هذا وتصنف الوظائف في النموذج وفقا للتصنيف العربي الموحد للمهن وفي الوقت نفسه تسجل طبقا للخريطة التنظيمية ، ويمكن عمل مجموعات تضم المهن المختلفة في طبيعتها والمتماثلة في مستواها الوظيفى ٠

أما النموذج رقم (٤/أ) فيوزع احتياجات الوحدة من العاملين بمختلف وظائفهم على مراقبات المراكز الأربعة الرئيسية ٠ وتوصلا الى هذه الاحتياجات يستند النموذج الى تقدير كل من اجمالى عدد ساعات التشغيل في الفترة ومتوسط عدد ساعات عمل الفرد خلالها والمقصود باجمالى عدد ساعات التشغيل هو عدد الساعات المقدرة لتنفيذ برنامج الانتاج كما هى واردة بالنموذج رقم (١/ب) ، والخاصة بمراكز الانتاج ، أما بالنسبة لبقية المراكز فان عدد ساعات التشغيل التى تتفق وبرنامج الانتاج انما تحدد طبقا للمعدلات القياسية التى توضع لهذا الغرض ٠

استخدامات النماذج :

(أ) تحديد حجم قوة العمل الزائدة عن حاجات التشغيل الاقتصادى للوحـــدة من مختلف الوظائف والمهن حتى يمكن امتصاصها في الوحــــدات الأخرى التى تكون في حاجة الى نفس النوع من التخصص والمهارات .

(ب) في الأجل الطويل يمكن تحقيق الربط بين خطة التعليم والتـــدريب وخطة التنمية الاقتصادية ، وبتعبير آخـر رســم سياسة التعليم والتـــدريب في ضوء احتياجات الخطة من مختلف التخصصات والمهارات .

الفصل السادس

الموازنة التخطيطية المالية : الميزانية

تعريف الموازنة المـالية :

هى الترجمة القيمية للموازنة العينية ، ويتم التوصل اليها بتحـديد قيم للكميات أو الأحجام التى تتضمنها نماذج الموازنة العينية ، وذلك عن طريق ضرب تلك الكميات أو الأحجام في الأسعار المحددة لها ٠

وهذا التعريف انما ينصب على جانب واحد من جوانب الموازنة المـالية وهو الجانب الأساسي فيها ، أما الجانب الآخـر والذى ينبنى على الجانب الأول فهو كونها أداة لتحقيق التوازن بين الموارد المـالية المتاحة للتمويل وأوجـه الاستخدام المحددة لهـا سواء كان ذلك في مجال الاستثمار (العمليـات الراسمالية) أو في مجال الانتاج (العمليات الجارية) ٠

وعلى ذلك فالموازنة المـالية تتكون من :

(أ) نماذج الموازنة العينية مترجمة قيميا ٠

(ب) القوائم والحسابات الختامية وهى أساسا : الميزانية ، وقائمـة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ، وحساب العمليات الجارية ٠

استخدامات الموازنة المـالية :

١ ـ تحديد المصادر التى تعتمد عليها الوحدة من مدخـرات (تمـويل ذاتى) واقتراض (تمويل ائتمانى) وغيرهما من المصـادر الأخرى (منـح أو اعانات رأسمالية ومبيعات اصول ٠٠٠ الخ) ، وذلك لتمـويل استثماراتها العينية (اضافات الى الأصول الثابتة وزيادة في المخزون) والوفاء بالتزاماتهـا المـالية (أقساط سداد قروض ودفعات مقدمة وغيرها) ٠

٢ ـ ضمان تحقيـق التوازن بين هذه الموارد المـالية المتاحة للوحدة وتلك الاستخدامات المحددة لها ٠

٣ ـ ضمان تطابق التدفقات المالية الداخلة للوحدة والخارجة منها مع التدفقات السلعية الخارجة منها والداخلة اليها وفقا لتوقيتات زمنية محددة ٠

٤ ـ تحديد اتجاهات تطور نشاط الوحدة في مجالات الانتاج والمستلزمات والدخل والأجور والتوزيعات والمدخرات والعمالة وذلك عن طريق حساب معدلات كل من : النمو الفعلى ، والنمو المستهدف ، وتنفيذ الزيادة المستهدفة٠

٥ ـ استنباط مؤشرات التكلفة والكفاية الانتاجية في مجالات ، المواد والعمل ، والأجور ، ورأس المال الثابت ٠

ولما كانت نماذج الموازنة العينية المترجمة قيميا في غير حاجة الى معالجة حيث لا يعدو أمرها ضرب الكميات التى تتضمنها تلك النماذج في الأسعار المحددة لها كما اسلفنا القول ، لذلك فاننا سنعالج تحت عنوان الموازنة التخطيطية المالية ثلاثة موضوعات رئيسية الأول هو الميزانية ونخصص له هذا الفصل ، والثانى والثالث هما قائمة الموارد واستخدامات الراسمالية، وحساب العمليات الجارية ونخصص لهما الفصلين السابع والثامن على التوالى ٠

الميزانية

تعتبر الميزانية من القوائم التقليدية الراسخة في المحاسبة المالية ، وقد تناول النظام المحاسبى حساباتها المختلفة بالتعريف والشرح كما حدد مشتملات كل منها ووضع أسس تقييم أصولها ، ولذلك فلا حاجة الى التعرض لهذه الموضوعات وانما سيقتصر حديثنا على ثلاث نقاط رئيسية هى :

- أسس تبويب حسابات الميزانية .
- السمات المميزة لشكل الميزانية .
- السمات المميزة لمضمون الميزانية .

أسس تبويب الميزانية :

يقوم تبويب حسابات الميزانية على أساس واحد لا غير هو تجميع هذه الحسابات في مناطق بحيث تعبر كل منطقة عن تصرف اقتصادى معين يخدم بصفة مباشرة اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية (كما يساعد في اعداد الموازنة النقدية) ٠

ففيما يتعلق بحسابات الاصول كان يجرى تبويبها قبل صدور النظام في ثلاث مناطق رئيسية ، الأولى تضم الاصول الثابتة والثانية الاصول المتداولة أما المنطقة الثالثة فتضم الأصول المعنوية أو الوهمية ، غير ان النظام وضع تبويبا جديدا لتلك الحسابات أساسه التعبير عن وجه معين من أوجه الاستخدامات ٠

فحساب « الاصول الثابتة » يعبر عن الطاقات الانتاجية المستغلة . وحساب « المشروعات تحت التنفيذ » يعبر عن الطاقات الانتاجية التى لم تتكامل أو تتهيأ بعد للاستغلال ، وحساب « المخزون » يعبر عن السلع والمنتجات المؤجل استخدامها لفترات مقبلة اما لعدم بيعها أو لعدم استكمال عمليات تحويلها وانتاجها خلال الفترة ٠

وهذه الحسابات الثلاث من أصول ثابتة ومشرعات تحت التنفيذ . ومخزون ضرورية لقياس حجم الاستثمار وتحديد نمطه ٠

أما بقية حسابات الأصول من اقراض طويل الأجل واستثمارات مالية ومدينين وحسابات مدينة مختلفة ونقدية بالصندوق والبنوك ، فهى فضلا عن كونها حسابات ميزانية تقليدية استقرت عليها المحاسبة المالية ، فانها تعبر من وجهة النظر الاقتصادية عن منطقة الاقراض ٠

أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فقد كان التبويب السائد لها في الميزانية قبل صدور النظام يتم على أساس تجميعها في منطقتين رئيسيتين الأولى تمثل حقوق المساهمين من رأس المال والاحتياطيات ، والمنطقة الثانية تمثل مختلف التزامات الوحدة قبل الغير موزعة بين الخصوم الثابتة والخصوم المتداولة والأرصدة الدائنة الأخرى ٠

غير أن منطقة حقوق المساهمين لم يعد لها مبرر بعد قيام القطاع العام وتملك الدولة لرأس مال الوحدات الاقتصادية ، هذا فضلا عن ضرورة انتهاج أساس للتبويب ذى دلالة اقتصادية تعبر عن مصادر تمويل هذه الوحدات تماما ,كما عبر تبويب الأصول عن أوجه استخدام هذه الأموال ٠

فحسابا الاحتياطيات والمخصصات يعبران عن مصادر التمويل الذاتى وحسابات القروض الطويلة والبنوك الدائنة والدائنين ، والحسابات الدائنة تمثل مصادر التمويل الائتمانى (المصرفي والتجارى) وهى في الوقت نفسه تعبر عن مصادر الاقتراض ، أما حساب رأس المال فيمثل أكبر مصدر للموارد التحويلية الرأسمالية ٠

السمات المميزة لشكل الميزانية :

(١) استمرار التمييز بين الاحتياطيات والمخصصات :

ابقى النظام المحاسبى على المفهوم التقليدى في الفصل بين الفائض المحتجز لتدعيم المركز المالى للوحدة في صورة احتياطيات . وبين الفائض المجنب لمواجهة التزامات محددة او خسائر محتملة في صورة مخصصات . وقد يدعو الواقع العملى الى استمرار الأخذ بهذا التمييز .

٢ ـ ظهور مخصصات الاهلاك المجمعة في جانب الخصوم :

كان من المتبع ان تظهر أقساط الاهلاك في جانب الأصول بقيمة سالبة أى مطروحة من قيمة الأصول الثابتة ، غير أن النظام المحاسبى قضي بظهور مخصص الاهلاك بصورة مجمعة في جانب الخصوم .

ويخدم هذا الاسلوب اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية التى تقيس التكوين الرأسمالى بقيمته الاجمالية من ناحية ، وتحديد أقساط الاهلاك كمورد أساسي للتمويل الذاتى من ناحية أخرى .

٣ ـ اظهار التوزيعات المقترحة ضمن حسابات الميزانية :

أعطى النظام رقما مميزا لرصيد حساب العمليات الجارية . فهذا الرصيد يأخذ رقم (٢٨١١) ان كان دائنا (الفائض القابل للتوزيع) كما يأخذ رقم (٢٨١٢) ان كان مدينا (العجز الجارى) غير أنه لا يظهر على وجه الميزانية . ففى حالة ما اذا كان هذا الرصيد دائنا فان الفائض المقترح احتجازه يضاف الى حسابات الاحتياطيات المناظرة بينما الفائض المقترح توزيعه على العاملين والمساهمين يضاف الى حساب دائنى التوزيعات .

أما في حالة ما اذا كان رصيد حساب العمليات الجارية مدينا فانه يرحل الى حساب رقم (٢٢٨ ـ فائض مرحل) ، ورصيد هذا الحساب الاخير هو الذى يظهر على وجه الميزانية اما في جانب الأصول (تحت نفس الرقم ولكن باسم العجز الجارى) اذا كان العجز الجارى يزيد عن الفائض المرحل ، أو يظهر في جانب الخصوم اذا كان الفائض المرحل يزيد عن العجز الجارى[1] .

ويتبين من الطريقة التى انتهجها النظام في معالجة نتيجة العام ، أن هذه النتيجة قد أصبحت مبعثرة بين ثلاثة حسابات ، فالفائض المحتجز معلى

---

(١) انظر المثال الرقمى لمعالجة العجز الجارى في الفصل الرابع عشر ـ نتيجة العام .

على حساب الاحتياطيات ، والفائض الموزع معلى على حساب دائنى التوزيعات والعجز الجارى مرحل الى حساب فائض مرحل . ومن هنا كان السبب في اعطاء رقم مميز لنتيجة العام (رصيد حساب العمليات الجارية) رغم عدم ظهوره على وجه الميزانية وذلك حتى يمكن ابراز هذه النتيجة وتسجيلها في دفاتر الوحدة واستخراجها عند الحاجة .

٤ ـ الغاء الحسابات النظامية :

كانت الالتزامات الاحتمالية تظهر في شكل حسابات نظامية على وجه الميزانية وقد ألغى النظام المحاسبى هذه الطريقة اذ حرص على ان يغطى دليل الميزانية كافة تصرفات الوحدة ومعاملاتها ، لذلك فقد انشأ فيه حسابات للاعتمادات المستندية والقروض بضمان وهى أهم حالات الحسابات النظامية واكثرها شيوعا .

أما اذا كان هناك حالات اخرى للمسئوليات الاحتمالية ليست لها حسابات فقد أباح النظام اثباتها بملاحظات على الميزانية كما في حالة خطابات الضمان التى تقدمها الشركة للموردين أو المقاولين .

٥ ـ ظهور الأرصدة الشاذة للحسابات بارقامها الأصلية في الجانب العكسي :

قضي النظام مسايرة للعرف الذى كان متبعا قبل صدوره بأن تظهر الأرصدة الشاذة للحسابات بأرقامها في الجانب العكسي من الميزانية ، فالرصيد الشاذ (الدائن) لحساب العملاء مثلا ياخذ نفس الرقم (حـ/١٦١) ولكنه يظهر في جانب الخصوم .

ولم يحدد النظام المنطقة التى تظهر فيها الأرصدة الشاذة ، وفي رأينا انها يجب ان تظهر في منطقة الأرصدة المدينة الأخرى أو منطقة الأرصدة الدائنة الأخرى بحسب الأحوال .

والواقع أن هذه الطريقة في معالجة الأرصدة الشاذة تفضل كثيرا طريقه ابرازها في الجانب الاصلى من الميزانية باشارة سالبة ، اذ يترتب على ذلك أن يظهر في جانب واحد رصيدان يحملان رقم حساب واحد احدهما موجب والآخر سالب ، وهو غير مقبول شكلا فضلا عن تعذر معالجته بخصم الرصيد السالب من الرصيد الموجب ، علاوة على ذلك فان ادماج هذه الأرصدة في حساب واحد يظهر على وجه الميزانية (مع احتفاظها بأرقامها الأصلية) يسهل كثيرا عمليات التجميع الآلى لميزانيات الوحدات المختلفة .

السمات المميزة لمضمون الميزانية :

ان السمة الاساسية المميزة لمضمون الميزانية هى انهـــا قد اصـبحت تتجاوب تجاوبا تاما مع التطور الذى طرأ على النظـام الاقتصادى في مصر ، فنشأة القطاع العام منذ ١٩٥٧ وقوانين التاميم اللاحقـة في ١٩٦١ واتسـاع قاعدة القطاع العام اتساعا كبيرا في اعقابها وانتهاج اسلوب التخطيط الشامل للاقتصاد القومى • كل هذا قد أحدث تغيرات جذرية عميقـــة في النظـــام الاقتصادى انعكست آثارها على الحسابات التى تضمنتها الميزانية وكان ابرز هذه الآثار ما يلى :

١ ـ انشاء حساب لراس المـال يسدد للخزانة :

الأصل أن رأس مال الوحدة لا يرد الا في حالة استثنائية واحـــدة هى حالة شركات الامتياز الاحتكارية ، وذلك لأن الاصول الثابتة يجب أن يكون تمويلها بأموال مملوكة للوحدة ولا يكون تمويل هذه الأصول بالاقتراض الا في حـدود معينة •

غير أن مقتضيات ظروف التنمية الاقتصادية في البلاد المستقلة حديثـــا من حيث عجز المدخرات المحلية عن تمويل الاستثمارات واضطرار هـــذه البلاد الى الاعتماد على القروض الخارجية لتغطية العجز في الموارد المحليـــة ، وحرص الدولة على استخدام الأموال الممنوحة للوحدات الاستخدام الأمثـل ، كل هذا اضطر الدولة الى الزام الوحدات برد مبالغ المساهمة التى تحصـل عليها في آجال محددودة والزامها أيضا بأداء الفوائد المستحقة على هذه المبالغ •

هذا وقد تم اعفـاء الوحدات من رد هذه المساهمات وفوائدها واصبحت تعلى على رأس المـال المملوك •

٣ ـ الغـاء حساب السندات :

كان من النتائج المباشرة لقوانين التاميم وملكية الدولة لقطاع الأعمال ، ان أصبحت هى المصدر الأول في تمويل الوحدات الاقتصـــادية القـــائمة والمشروعات الجديدة ، ولم يعد للوحدات كما كان لها من قبل فى ظل النظام الراسمالى القيام بدور الوسيط المـالى فى تجميع المدخرات (مدخرات القطاع العائلى بصفة أساسية) عن طريق طرح السندات لاكتتاب الجمهور فىالأسواق وأصبحت هذه الوحدات تمول راسا من الخـزانة العـــامة أو من الجهـــاز المصرفى • لذلك الغى النظام حساب السندات من خصوم الميزانية •

٣ ـ اعتبار الأرض اصلا ثابتا على الدوام :

تعتبر الأرض أو الطبيعة من وجهة النظر الاقتصادية جزءا من رأس المال القومي الثابت ، الأمر الذى اقتضي اعتبارها اصلا ثابتا على الدوام بغض النظر عن طبيعة استخدام الوحدة لها سواء في المتـاجرة بها أو باستخدامها في عمليات الانتاج ونظرا لضرورة قياس الاضافات الحقيقية الى راس المال القومى الثابت ، كان لابد من التفرقة بين الاضافة الناجمة عن استصلاح الأرض واستزراعها وتمهيدها وتقسيمها (وهى تمثل الاضافات الحقيقية الى راس المال الثابت) من جانب ، وبين الاضافات الناجمة عن شراء الأرض من جانب آخر ، وهذه الاخيرة لا تعدو أن تكون نقلا للملكية من وحدة الى أخرى أو من قطاع الى آخر ٠

وتطبيقا لهذا المفهوم كان لابد للنظام أن يبرز الأرض في جميع الاحوال ضمن مجموعة الأصول الثابتة وأن يقضي بفصل ثمن شراء الارض (الذى لا يعدو أن يكون مقابلا لنقل ملكية هذه الارض أو تحويلا رأسماليا) عن المصاريف التى انفقت فى اقتناءها وكذا المصاريف التى أنفقت لاعدادها للغرض الذى اشتريت من أجله سواء كان استصلاحا أو استزراعا أو تمهيدا أو تقسيما ، وهو يمثل الاضافات الحقيقية الى رأس المال القومى الثابت ٠

ولو كان النظام قد اعتبر الأرض تارة اصلا ثابتا اذا كان الغرض من اقتناءها الاستخدام فى الانتاج واعتبرها تارة أخرى اصلا متداولا اذا كان الغرض منها الاتجار فيها وأبرزها فى هذه الحالة الاخيرة ضمن مخزون الوحدة الاقتصادية لضاعت تماما معالم التكوين الرأسمالى الثابت ٠

٤ ـ اعتبار العقارات المبنية للاسكان أصلا ثابتا :

تقوم وحدات الاسكان باقتناء او انشاء العقارات ثم اعادة بيعها وتمليكها للغير ، وقد قضي النظام باعتبار هذه العقارات أصولا ثابتة ٠

ومن المعروف ان وحدات الاسكان تقتنى هذه العقارات بأحد أسلوبين :

الأسلوب الأول :

أن تسند عمليات بناء العمارات الى وحدات المقاولات المختصة ، وحينئذ تسمى شركة الاسكان وحدة آمرة بينما تسمى شركة المقاولات وحدة منفذة ٠

ومن المسلم به أنه فى هذه الحالة تعتبر عمليات البناء من النشاط الجارى بالنسبة للوحدة المنفذة ، ومن ثم فانه من المحتم اعتبارها من النشاط الاستثمارى بالنسبة للوحدة الآمرة ، والا اعتبرت العملية الواحدة انتاجا فى الوحدتين معا وهو ما لا تقره المحاسبة المالية والمحاسبة القومية نظرا لما يترتب على ذلك من ازدواج فى حساب الانتاج القومى .

الأسلوب الثانى :

أن تنفذ وحدات الاسكان والتعمير عمليات البناء بواسطة أجهزتها الفنية المختصة ، وحينئذ تسمى وحدة آمرة ومنفذة معا .

وفى هذه الحالة تعتبر تلك العمليات من النشاط الانتاجى للوحدة بوصفها منفذة (يمثله حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة كما حدده النظام) كما تعتبر فى نفس الوقت من النشاط الاستثمارى لها بوصفها آمرة (اضافة الى الأصول الثابتة بالتكلفة) .

ويتسق هذا المفهوم مع ما هو معروف علميا من أن الانتاج انما يتم التصرف فيه أو استخدامه اما فى أغراض الاستهلاك او اغراض الاستثمار .

وقد يقال أن استخدام الانتاج فى أغراض الاستثمار لا يظهر الا لدى المستخدم (المشترى) للعقار بعد بنائه ، غير أنه اذا اخذنا بهذا الرأى فسوف يترتب عليه ضياع معالم الاستثمار تماما لعدم حسابه عند التنفيذ وانما عند البيع للمستخدم ، وقد يتم هذا البيع بعد عدة سنوات من التنفيذ فضلا عن أن ثمن البيع قد يحصل على آجال طويلة .

وترتيبا على ذلك فانه يتعين ضرورة اظهار الاستثمار فى عمليات بناء العقارات لدى وحدات الاسكان (سواء كانت آمرة فحسب أو آمرة ومنفذة معا) وبغض النظر عن التصرف فى تلك الاستثمارات . فاذا تم التصرف فيها بالبيع فان عملية البيع لا يمكن اعتبارها مرة أخرى نشاطا جاريا وانما هى لا تعدو كونها نقلا للملكية وتصرفا فى أصل من أصول الوحدة .

٥ ـ استحداث حساب للمشروعات تحت التنفيذ :

لم يكن هذا الحساب معروفا فى الميزانية قبل صدور النظام وقد انشىء خصيصا لتتجمع فيه المشروعات المقرر للوحدة تنفيذها طبقا لخطتها الاستثمارية وذلك بهدف حصر هذه المشروعات فى منطقة واحدة مما يسهل معه مراقبتها ومتابعة تنفيذها ، هذا فضلا عن تلافى أى خطأ يمكن أن يقع فى حساب الاستثمارات بين فترة وأخرى على المستوى القومى كما سيرد شرحه فى الفصل التالى .

ويتضح من طبيعة هذا الحساب انه يختلف تماما عن حساب الأعمال تحت التنفيذ الذى يعتبر جزءا من المخزون ويمثل الانتاج غير التام في الوحدات المشتغلة بنشاط المقاولات ، ولذلك فان حساب المشروعات تحت التنفيذ يظهر دائما في ميزانيات الوحدة الآمرة (التى تكلف وحدات أخرى بتنفيذ مشروعات استثمارية لحسابها) في حين أن حساب الأعمال تحت التنفيذ يظهر في ميزانيات الوحدة المنفذة (التى تقوم بتنفيذ أوامر الغير) ٠

٦ - اعتبار النفقات الايرادية المؤجلة أصلا ثابتا :

حدد النظام عناصر النفقات الايرادية المؤجلة كما يلى :

- مصروفات التأسيس ، وهى تكاليف تواجد الشخصية المعنوية للوحدة مثل تكاليف تحرير عقد التأسيس وتسجيله والنشر عنه وغير ذلك ٠

ونظرا لأن النظام المحاسبى أغفل تخصيص حساب مستقل للمصروفات الادارية خلال فترة انشاء المشروع (مثل الأجور والايجارات واهلاك السيارات والاثاث وغيرها) ، ففى رأينا أنه يمكن اضافتها لمصروفات التأسيس ٠

- تجارب بدء التشغيل ، وهى تكاليف التجارب والخسائر الناتجة عن عدم كفاءة التشغيل وذلك الى أن يتم انتظام الانتاج والتشغيل ٠

- أبحاث ، وهى تكاليف الأبحاث والدراسات التى تخدم المشروع لمدى طويل ٠

- مستندات فنية ، وهي تكاليف الحصول على التصميمات الهندسية ، وحق المعرفة ، وبراءات الاختراع ، وحقوق التاليف ، والعلامات التجارية وما شابه ٠

- فوائد سابقة على بدء التشغيل ، وهى فوائد القروض طويلة الاجل المستخدمة لتمويل الأصول الثابتة التى تتحملها الوحدة من تاريخ استخدام القرض حتى تاريخ بدء التشغيل ٠

- حملة اعلانية ، وهى تكاليف الاعلان الذى تستفيد منه أكثر من فترة مالية واحدة كما في حالة تقديم انتاج جديد ٠

وهذه العناصر جميعها كانت تعتبر قبل صدور النظام من الأصول الوهمية أو المعنوية ٠

غير أن هذه النفقــات تعتبر فى مجموعها من مكونات الاستثمار على المستوى القومى لأنها تمثل ثمن خدمات ساعدت فى خلق الطاقات الانتاجية ، ونظرا لأن النظام يبوب حسابات الميزانية ليس بحسب طبيعتها بل بحســب استخدامها ، لذلك قرر اضافتها الى مجموعة الأصــول الثـابتة واخضاعها للقواعد المقــررة للاهلاك خلال فترات الاستفادة منهـا ، وبهــذا المفهــــوم لا تظهر النفقات الايرادية المؤجلة لأصل ثابت الا فى حـــالة المشروعات الجديدة أو فى حالة التوسع فى المشروعات القائمة ٠

٧ ـ استحداث حساب للاقراض طويل الأجل :

فمن المعروف أن هذا الحساب لا يظهر الا فى ميزانيـــات الوحــدات المشتغلة بالنشاط المــالى ، غير أن النظــام أخذ فى اعتباره امتداد نشاط بعض وحدات القطاع العام الى كثير من البلاد الأجنبية حيث تقوم تلك الوحـــدات بتنفيذ مشروعات تمول ائتمانيا بمعرفتها ٠ ويظهر هذا الحساب ما تحــوله الى الخارج لهذا الغرض ٠

وفي الوقت الحالى تستخدمه هيئات القطــاع العام لتسجيل ما تمنحــه من قروض للشركات التى تشرف عليها ٠

الفصل السابع

(تابع) الموازنة التخطيطية المالية

قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية

تعريف القائمة :

قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية هى ما يعرف في المحاسبة الاقتصادية باسم « حساب رأس المال » فهى عبارة عن قائمة تصور التغيرات التى طرأت على ثروة الوحدة خلال فترة معينة ، وبتعبير آخر فهى تصور التغيرات التى تطرأ على أصول وخصوم الوحدة من زيادة أو نقص ، ومن ثم فان أية زيادة في عنصر من عناصر الخصوم خلال الفترة المحاسبية انما تعبر عن زيادة في الموارد الرأسمالية التى اتيحت للوحدة خلال هذه الفترة ، بينما يعبر نقص اى عنصر من عناصر الخصوم عن نوع معين من أنواع الاستخدامات ، كذلك الحال فيما يتعلق بأصول الوحدة فالزيادة التى تطرأ على قيمة اى اصل خلال السنة المالية انما تعبر عن نوع من أنواع الاستخدام الرأسمالى ، بينما نجد أن النقص الذى يصيب أى أصل انما هو في الحقيقة مورد رأسمالى تحقق للوحدة خلال الفترة .

اسس تبويب القائمة :

يتضح من التعريف السالف أن القائمة انما تصور التغيرات التى طرأت على ثروة الوحدة ، ولما كانت هذه الثروة تتكون بصفة أساسية من الاستثمارات والاقراض في جانب والمدخرات والاقتراض في جانب آخر ، لذلك كان من الطبيعى أن يجرى تبويب القائمة بحيث يبرز التغيرات التى طرأت على تلك العناصر .

فالقائمة اذن تعبر عن مصادر الأموال أو مصادر التمويل من جانب وأوجه استخدام تلك الأموال من جانب آخر ، ومن ثم فان مواردها تتكون بصفة عامة من المدخرات التى تولدت خلال الفترة ، والموارد التحويلية التى حصلت عليها الوحدة ، فضلا عما اقترضته وما استردته من قروض خلال نفس الفترة . كما تتكون استخداماتها بصفة عامة

أيضا من الاستثمارات العينية ، والاستخدامات التحويلية التى تحملت الوحدة عبئها فضلا عما اقرضته وما سددته من قروض خلال هذه الفترة . هذا هو الأساس العام لتبويب قائمة الموارد والاستخدامات .

الشرح التفصيلى لبنود القائمة :

أولا — الموارد الرأسمالية :

حدد النظام الموارد الرأسمالية في مصادر ثلاثة هى التمويل الذاتى ، والسيولة ، والقروض والمساهمة ، ونتناول بالشرح فيما يلى كلا من هذه الموارد .

التمويل الذاتى :

عرف النظام التمويل الذاتى بأنه « الأموال التى تتوافر للوحدة من نشاطها الذاتى وتتمثل هذه الأموال بنوع خاص في الفائض المحتجز ، والاحتياطيات ومخصصات الاهلاك والمخصصات المحسوبة عن الفترة المالية ، وزيادة رأس المال » .

وفي رأينا أن هذا التعريف يجب تصحيحه على الوجه التالى :

التمويل الذاتى هو « الفائض المحتجز ومخصصات الاهلاك والمخصصات الأخرى المحسوبة عن الفترة المالية » .

ويتضح من هذا التعريف أن التمويل الذاتى لا يدخل فيه على الاطلاق الزيادة في رأس المال التى وردت في اعتقادنا خطأ في التعريف الذى أخذ به النظام ، ذلك لأن التمويل الذاتى في مفهوم حسابات الدخل ، انما ينصب على الأموال التى تتولد من داخل الوحدة خلال مباشرتها للنشاط الجارى ومن ثم فهو يتكون من الفائض المحتجز (احتياطيات ومخصصات تحميلية كانت أوتخصيصية) فضلا عن مخصصات أو اقساط اهلاك الأصول الثابتة أما الزيادة في رأس المال فهى أموال تتوافر للوحدة من خارجها ومن غير نشاطها الجارى ، ومن ثم تعتبر من قبيل الموارد التحويلية .

والواقع أن التمويل الذاتى لا يعدو أن يكون المدخرات التى تولدت للوحدة خلال الفترة المالية ، وقد يبدو هذا المفهوم غريبا من وجهة نظر

المحاسبة المالية التى تعتبر أقساط أو مخصصات اهلاك الأصول وكذا المخصصات التحميلية عبئا على الربح ، غير أن هذه النظرة وان كانت صحيحة ومسلما بها الا أنها لا تنفى عن تلك المخصصات حقيقة كونها أموالا متاحة للوحدة سواء للأجل الطويل بالنسبة لمخصصات الاهلاك والمخصصات التى لها طبيعة الاحتياطيات او للأجل القصير بالنسبة للمخصصات التحميلية وكلاهما تمول به الوحدة أوجه استخداماتها المختلفة ٠

وعلى أية حال فان اعتبار مخصصات الاهلاك والمخصصات التحميلية من مدخرات الوحدة يرتهن بشرط أساسي وهو أن تحقق الوحدة أرباحا من عملياتها الجارية ٠ أما اذا حققت خسائر فمن الوجهة الاقتصادية لا وجود للمدخرات الا بقدر ما لا تستوعبه تلك الخسائر ٠

أما من الوجهة المحاسبية فتظهر المخصصات كمورد مالى بينما تظهر الخسائر ضمن الاستخدامات ، وهذا هو الأسلوب الذى انتهجته القائمة ٠

مثال :

وايضاحا لذلك نفترض ان احدى الوحدات تحملت خسائر اجمالية في احدى السنوات مقدارها ١٠٠٠٠ جنيه بعد تكوين مخصصات اهلاك ومخصصات تحميلية أخرى بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ، فمن الناحية الاقتصادية تكون : مدخرات الوحدة = ١٥٠٠٠ ـ ١٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه

أما من الناحية المحاسبية :

فتظهر مدخرات الوحدة بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه في جانب الموارد كما يظهر مقابلها ١٠٠٠٠ جنيه خسائر في جانب الاستخدامات :

السيولة :

لم يضع النظام تعريفا للسيولة ، ولكنه حدد عناصرها فيما يلى :

- تكلفة الأصول المباعة ٠
- نقص المخزون ٠
- نقص الاقراض طويل الأجل ٠
- نقص الأوراق المالية والاستثمارات الأخرى ٠
- نقص المدينين والأرصدة المدينة ٠
- نقص النقدية بالبنوك والصندوق ٠

ويلاحظ أن النظام اعتبر أن نقص الأصول الثابتة والمخزون والاستثمارات المالية انما يتم بالبيع ، وان نقص الاقراض طويل الأجل ونقص المدينين انما يتم عن طريق التحصيل ، الأمر الذى يترتب عليه في كلتا الحالتين زيادة الأموال النقدية المتاحة للوحدة في الصندوق أو البنوك ولذلك أوردها جميعا تحت ما أسماه بالسيولة ٠

والواقع أن مفهوم النظام للسيولة معيب للأسباب التالية :

١ ـ ان تكلفة الأصول المباعة تشمل النقص في الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ليس بسبب البيع فقط وانما لأى سبب آخر مثل التخريد أو التلف أو السرقة أو غيرها ٠

٢ ـ ان التصرف بالبيع في الأصول الثابتة والمخزون والاستثمارات المالية لا يترتب عليه دائما زيادة في النقدية السائلة لأن هذا البيع قد يكون كله او بعضه آجلا ٠

٣ ـ ان تكلفة الأصول المباعة لا تتطابق مع الحصيلة النقدية للبيع نتيجة ما قد ينجم من أرباح أو خسائر راسمالية ٠ ومعنى ذلك أن تكلفة الأصول المباعة لا تعبر عن السيولة المتاحة للوحدة ٠

٤ ـ ان النقص في بعض الاصول لا ينجم دائما نتيجة البيع ، فنقص المخزون مثلا قد ينجم بسبب الفقد أو التلف ، كما أن نقص الاستثمارات المالية قد يحدث نتيجة صدور تشريعات معينة كذلك نقص المدينين قد ينشأ عن اعدام الديون ٠

٥ ـ ان نقص النقدية أو الصندوق انما يعبر عن عجز في السيولة وليس زيادة في السيولة ٠

٦ ـ وأخيرا فان هذا المفهوم للسيولة يتضارب مع ما اخذ به النظام عند استخراج نسب السيولة بجزئه الثانى ٠

في ضوء هذه الاعتبارات جميعا واستنادا الى الأساس النظري لتبويب القائمة نعتقد أنه كان يتعين على النظام أن يضع كلا من : تكلفة الأصول المباعة ، نقص المخزون ، نقص الاستثمارات المالية ، ضمن مجموعة الموارد التحويلية ، بينما كان يتعين ان يدرج النقص في الاقراض طويل الأجل والمدينين والنقدية ضمن مجموعة استرداد القروض ٠

القروض والمساهمة :

تتضمن هذه المجموعة من الموارد كلا من الزيادة في القـــروض طويـلة وقصيرة الأجل والمساهمة في رأس المـال من جانب وزارة المـالية ، والواقع ان هذين الموردين يختلفان في طبيعتهما ، فالزيادة في القروض انما تنتمى الى مجموعة الاقتراض بينما تنتمى المساهمة في راس المـال الى مجمـوعة المـوارد التحويلية ، خاصة وقد تقرر عدم قيام الشركات بسدادها ٠

اعادة تبويب الموارد الرأسمالية :

وفي ضوء العرض السابق لبنود الموارد الرأسمالية نقترح اعادة تبويبها على النسق التالى :

أولا ــ التمويل الذاتى ويتكون من :

١ ــ الزيادة في الاحتياطيات ٠

٢ ــ الزيادة في المخصصات[١] ٠

٣ ــ مخصصات الاهلاك السنوية ٠

ثانيا ــ الموارد التحويلية وتتكون من :

١ ــ الزيادة في رأس المـال ٠

٢ ــ مساهمة الحـكومة ٠

٣ ــ نقص الأصول الثابتة[٢] ٠

٤ ــ نقص المشروعات تحت التنفيذ[٣] ٠

٥ ــ نقص المخـــزون ٠

٦ ــ نقص الاستثمارات المـالية ٠

ثالثا ــ استرداد القروض ويتكون من :

١ ــ النقص في الاقراض طويل الأجل ٠

٢ ــ النقص في المدينين والأرصدة المدينة ٠

٣ ــ النقص في النقدية بالبنوك والصندوق ٠

---

(١) يتعين التمييز بين المخصصات التحميلية والمخصصات التى لهـــا طبيعة الاحتياطيات فهذه وحدها هى التى تستخدم في تمويل الاستثمارات ٠

(٢) ، (٣) هذان العنصران يمثلان ما يسمى بتكلفة الاصول المباعة ٠

رابعا ـ الاقتراض ويتكون من :

١ ـ الزيادة في القروض طويلة الأجل •

٢ ـ الزيادة في البنوك الدائنة •

٣ ـ الزيادة في الدائنين والأرصدة الدائنة •

ثانيا ـ الاستخدامات الرأسمالية :

حددت القائمة أوجه الاستخدامات الراسمالية في مجموعتين رئيسيتين هما الاستخدامات الاستثمارية ، التحويلات الرأسمالية •

الاستخدامات الاستثمارية :

عرف النظام الاستخدامات الاستثمارية بأنها « كافة الأموال المستثمرة بالوحدة خلال الفترة المالية في كل من التكوين الراسمالى الاجمالى والمشروعات تحت التنفيذ » •

والواقع ان اصطلاح الاستخدامات الاستثمارية الذى استحدثه النظام لا يوجد له نظير في محاسبة الدخل ، فالاصطلاح المعروف في هذه الأخيرة هو « الاستثمار » ويقصد به تكوين رأس المال أى كافة الاضافات التى تتم خلال الفترة المالية الى ثروة الوحدة سواء كانت في هيئة أصول ثابتة أو زيادة في المخزون من الخامات والانتاج التام وغير التام •

ويتضح من تعريف الاستثمار في حسابات الدخل القومى انه ينصب ويقتصر على التكوين العينى لثروة الوحدة ، لذلك لجأ النظام الى استحداث مصطلح الاستخدامات الاستثمارية بغرض واحد وهو التوسع في تعريف الاستثمار بحيث يتضمن الانفاق الاستثمارى من دفعات مقدمة واعتمادات مستندية مفتوحة لم يرد مقابلها سلع أو خدمات للوحدة ، الى جانب التكوين العينى أو السلعى في الأصول الثابتة (سواء كانت مكتملة ومهيأة للانتاج أو لم تتهيأ بعد) والمخزون •

وفي رأينا انه ما كان يجب التوسع في تعريف الاستثمار على هذا النحو ذلك لأن الدفعات المقدمة والاعتمادات المستندية المفتوحة التى لم يرد مقابلها سلع أو خدمات انما تنتمى الى مجموعة الاستخدامات التحويلية •

وعلى أية حال ففى ضوء التعريف الذى وضعه النظام للاستخدامات الاستثمارية نجد أنها تتكون من العناصر التالية :

(أ) التكوين الرأسمالى الاجمالى ويشمل :

١ ـ الزيادة في الأصول الثابتة المشتراه جديدة ؛
ـ شاملة الزيادة في قيمة الأرض دون ثمن شرائها .
ـ وبدون الرسوم الجمركية .
ـ وبدون فوائد التمويل السابقة على بدء التشغيل .

٢ ـ الزيادة في المخزون .
ـ بدون الرسوم الجمركية .

٣ ـ الرسوم الجمركية على الاضافات للأصول الثابتة والزيادة في المخزون .

(ب) المشروعات تحت التنفيذ وتشمل :

١ ـ تكوين سلعى (غير شامل ثمن شراء الأراضي والأصول المشتراة قديمة) .

٢ ـ انفاق استثمارى .

ويثور التساؤل للوهلة الأولى عن الحكمة من استبعاد ثمن شراء الأرض والأصول المحلية المشتراة قديمة من كل من التكوين الرأسمالى الاجمالى والمشروعات تحت التنفيذ رغم أنهما يمثلان في الحقيقة زيادة في الثروة على مستوى الوحدة ذاتها والواقع أن السبب في ذلك يرجع الى أن الاستثمار على المستوى القومى انما يمثل ما يطرأ من اضافات على ثروة المجتمع ، وعملية شراء الاراضي وشراء الأصول المحلية القديمة أو القائمة لا يمكن أن تمثل زيادة في ثروة المجتمع وانما هى في الحقيقة لا تعدو من وجهة النظر القومية كونها نقلا للملكية من وحدة الى اخرى او من قطاع الى آخر .

وطبقا لهذا المفهوم فان التكوين الرأسمالى الاجمالى فيما يتعلق بالأرض لا يشمل سوى المصروفات الرأسمالية اللازمة لاقتناء الأرض واعدادها وتهيئها للغرض الذى اقتنيت من أجله وهو ما عبرت عنه القائمة باصطلاح تمهيد أراضي .

ويثور التساؤل أيضا عن السبب في فصل الضرائب والرسوم الجمركية عن الزيادة في الأصول الثابتة والمخزون رغم انها تمثل جزءا من تكلفة التكوين الرأسمالى الاجمالى سواء على مستوى الوحدة أو على مستوى الاقتصاد القومى ، ويرجع ذلك الى أغراض احصائية تحليلية يقصد بها التعرف على التكلفة الحقيقية للسلع الاستثمارية المستوردة دون التأثر بفعل الرسوم الجمركية الذى يدخل في نطاق السياسة المالية للدولة منا

يستوجب عزل آثاره وقياس مداه حتى يمكن رسم هذه السياسة واتخاذ القرارات السليمة لصالح الاقتصاد القومى وفقا لمقتضيات تخطيطه وتنميته ، هذا فضلا عن امكانية التوصل الى حقيقة المعامل الفنى الذى يربط بين رأس المال الثابت والانتاج والمعروف اقتصاديا باسم معامل رأس المال / الانتاج ٠

وأخيرا فقد يبدو غريبا ان ترد الفوائد السابقة على بدء التشغيل في دليل الميزانية ضمن الحساب العام للأصول الثابتة بينما تستبعد في القائمة من التكوين الرأسمالى الاجمالى ، والسبب في ذلك هو ارتباط تلك الفوائد بشكل مباشر بسياسة تمويل الأصول الثابتة ، ومن ثم فهى تعتبر عبئا تمويليا وليست جزءا من تكلفة الاستثمار ، وبهذا يمكن قياس انتاجية رأس المال الثابت على أساس واحد في كل الوحدات سواء التى تمول استثماراتها برأسمالها المملوك أو التى تمولها بالاقتراض ٠

التحويلات الراسمالية :

عرف النظام التحويلات الرأسمالية بأنها الاستخدامات الراسمالية للوحدة خلال الفترة المالية مطروحا منها كل من التكوين الراسمالى والمشروعات تحت التنفيذ وحدد عناصر هذه التحويلات فيما يلى :

- الزيادة في ثمن شراء الأصول القديمة ٠
- الزيادة في ثمن شراء الأرض ٠
- الزيادة في الفوائد السابقة على بدء التشغيل ٠
- الزيادة في الاقراض طويل الأجل ٠
- الزيادة في الاستثمارات المالية ٠
- الزيادة في المدينين والحسابات المدينة ٠
- الزيادة في النقدية بالبنوك والصندوق ٠
- الزيادة في العجز المرحل (أى خسائر العام) ٠
- النقص في القروض طويلة الاجل ٠
- النقص في البنوك الدائنة ٠
- النقص في الدائنين والحسابات الدائنة ٠
- النقص في الاحتياطيات والمخصصات ٠

ويتضح من التعريف السالف أن النظام يعتبر التحويلات الراسمالية هى كل التصرفات المالية للوحدة التى لا ينجم عنها استثمار حقيقى على المستوى القومى ، ولا اعتراض من حيث المبدأ على هذا المفهوم للتحويلات

الراسمالية غير أن هـذه التحويلات ـ طبقا للتعريف الذى أوردناه في الفصل الثالث ـ لا تتضمن كافة العنـاصر التى عددها النظـام ، وانمـا يجب أن تستبعد منها العنـاصر التى تمثل الاقتراض والعناصر التى تمثـل استرداد القروض وتنشأ مجموعة خاصة بكل منهما ٠

اعادة تبويب الاستخدامات الراسمالية :

وفقا لمقترحاتنا السالفة يمكن اعادة تبويب الاستخدامات الراسـمالية على هذا النحـو :

أولا ـ الاستثمارات :

١ ـ التكوين الرأسمالي الاجمالي الثابت ويشمل :

(أ) الاضافات للأصول الثابتة (مشترلة جديدة)[١] ٠

(ب) الاضافات الى المشروعات تحت التنفيـذ (تكوين سـلعى فقط) ٠

٢ ـ الزيادة في المخزون [٢] ٠

٣ ـ الرسوم الجمركية على الاضافات للأصول الثابتة والمخزون ٠

ثانيا ـ الاستخدامات التحويلية :

١ ـ الزيادة في الانفاق الاستثمارى ٠

(أ) الدفعات المقدمة ٠

(ب) الاعتمادات المستندية لشراء اصول ثابتة ٠

٢ ـ ثمن الأراضي ـ الأصول المشتراة قديمة ـ الفوائد السابقة علـى بدء التشـغيل ٠

٣ ـ نقص الاحتياطيات والمخصصات ٠

٤ ـ العجز الجارى ٠

---

(١) تشمل الاستثمارات على مستوى المشروع ثمن الأرض والأصـول القائمـة ٠

(٢) من وجهة نظر وزارتي التخطيط والمـالية لا تدخل الزيادة في المخزون ضمن الاستثمارات وانما ضمن الاستخدامات التحويلية فيما عدا الحد الأدنى من المخزون الذى يمثل جزءا من المال العامل عند تأسيس المشروع الجديد ٠

ثالثا ـ سداد القروض :

١ ـ النقص في القروض طويلة الأجل .

٢ ـ النقص في البنوك الدائنة .

٣ ـ النقص في الدائنين والأرصدة الدائنة .

رابعا ـ الاقراض :

١ ـ الزيادة في الاقراض طويل الأجل .

٢ ـ الزيادة في الاستثمارات المالية .

٣ ـ الزيادة في المدينين والحسابات المدينة .

٤ ـ الزيادة في النقدية بالبنوك والصندوق .

كيفية اعداد القائمة :

يتم اعداد القائمة عن فترة مالية معينة باستخراج الفروق او التغيرات بين أرصدة الميزانية المعدة في نهاية هذه الفترة وأرصدة الميزانية المعدة في نهاية الفترة السابقة ، ومن الواضح أن الفروق أو التغيرات بين أرصدة الميزانيتين سيكون بعضها موجبا وبعضها الآخر سالبا ، الأمر الذى يقتضي تحويل الفروق أو التغيرات ذات الاشارة السالبة الى فروق أو تغيرات ذات اشارة موجبة ، ويتم ذلك بنقلها من الجانب الذى تظهر فيه الى الجانب الآخر بمعنى أنه اذا ظهر تغير بالسالب في أحد الأرصدة كالمدينين مثلا فانه يجب نقل التغير باشارة موجبة الى جانب التغيرات الموجبة في أرصدة الخصوم. وبالعكس اذا ظهر تغير بالسالب في أحد أرصدة الخصوم مثل القروض طويلة الأجل فانه يتعين نقله باشارة موجبة الى جانب التغيرات الموجبة في أرصدة الأصول .

والسبب في عملية نقل التغيرات السالبة الى الجانب الآخر هو أن نقص أرصدة المدينين في المثل الذى ضربناه سالفا انما يعنى في حقيقته استرداد للقروض القصيرة التى سبق الوحدة أن منحتها للغير ، وعملية استرداد القروض تعنى تحقيق مورد مالي للوحدة ، كذلك فان نقص أرصدة القروض طويلة الأجل يعنى في حقيقته سدادا للأقساط المستحقة على الوحدة ، وعملية السداد تمثل وجها من أوجه الاستخدامات .

فالقاعدة العامة التى تحكم القائمة كما سبق أن أوضحنا هى ان استخداماتها تتكون من كل زيادة في الأصول وكل نقص في الخصوم ، في حين أن مواردها تتكون من كل زيادة في الخصوم وكل نقص في الأصول .

فاذا ما استخرجت التغيرات في الأرصدة وتم تحـــويل السالب منهـــا الى الجانب الآخر يجرى تبويب هذه التغيرات وفقا لـما تقتضيه القائمـــة من استخدامات استثمارية وتحويلات راسمالية في جـــانب الاســـتخدامات ، وتمويل ذاتي وسيولة وقروض ومساهمة في جانب الموارد ٠

وفيما يلي مثال رقمي يوضح خطوات اعداد القائمة :

الخطوة الأولى : استخراج التغير في الأرصدة ٠

الخطوة الثانية : نقل التغيرات السالبة الى الجانب الآخر ٠

الخطوة الثالثة : تبويب التغيرات وفقا لشكل القائمة ٠

الخطوة الأولى : استخراج التغير فى الارصدة :

الأرصدة فى تاريخ ٣١-١٢-٧٨	الأرصدة فى تاريخ ٣١-١٢-٧٩	التغير فى الأرصدة	البيـــان	الأرصدة فى تاريخ ٣١-١٢-٧٨	الأرصدة فى تاريخ ٣١-١٢-٧٩	التغير فى الأرصدة	البيـــان
٣٥٠٠٠٠	٣٨٢٠٠٠	٣٢٠٠٠	اراضى	١٨٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	—	راس المـــال
١٣٣٤٠٠٠	١٤٥٦٠٠٠	١٢٢٠٠٠	مبانى وانشاءات ومرافق وطرق	٣٠٦٠٠٠٠	٣١٧٠٠٠٠	١١٠٠٠٠	احتياطيات
٣٧٦٨٠٠٠	٣٥٩٧٠٠٠	(١٧١٠٠٠)	آلات ومعدات	١٠٢٣٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	٢٧٠٠٠	مخصصات
١٠٠٠٠٠	١٥٣٠٠٠	٥٣٠٠٠	وسائل نقل وانتقال	١٠٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠)	قروض طويلة الأجل
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	—	عدد وأدوات	—	—	—	بنوك دائنة
٢١٦٠٠٠	٢١٩٠٠٠	٣٠٠٠	أثاث ومعدات مكاتب	٤٩١٠٠٠	٤٨٢٠٠٠	(٩٠٠٠)	دائنـــون
٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	—	نفقات إيرادية مؤجلة	٥٦٨٠٠٠	٧٢١٠٠٠	٦٣٠٠٠	حسابات دائنة مختلفة
٢٥٠٠٠٠	٨٤٠٠٠	(١٦٦٠٠٠)	مشروعات تحت التنفيذ				
٤٨٣٠٠٠	٨٣٢٠٠٠	٣٤٩٠٠٠	مخـــزون				
—	—	—	إقراض طويل الأجل				
٥٤٠٠٠	٧٥٠٠٠	٢١٠٠٠	استثمارات مالية				
٢٣٧٠٠٠	١٩٤٠٠٠	(٤٣٠٠٠)	مدينـــون				
١٧٣٠٠٠	١٨١٠٠٠	٨٠٠٠	حسابات مدينة مختلفة				
٨٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	(٤٢٠٠٠)	نقدية بالصندوق والبنوك				
—	—	—	العجز المرحل				
٧١٣٧٠٠٠	٧٣٠٣٠٠٠	١٦٦٠٠٠		٧١٣٧٠٠٠	٧٣٠٣٠٠٠	١٦٦٠٠٠	

ملاحظات : ١ — وضعت التغيرات السالبة بين قوسين .

٢ — وردت الحسابات فى هذا المثال على مستوى إجمالى بقصد الإيضاح أما فى الواقع العملى فيتبع التفصيل الخاص بتبويب القائمة.

الخطوة الثانية ـ نقل التغيرات السالبة الى الجانب الآخر :

التغير فى الأرصدة	بيـــان	التغير فى الأرصدة	بيـــان
٣٢٠٠	أراضى	١١٠٠٠	إحتياطيات
١٢٢٠٠	مبانى وإنشاءات	٢٧٠٠	مخصصات
٥٣٠٠	وسائل نقـــل	٦٣٠٠	حسابات دائنة مختلفة
٣٠٠	أثاث ومعدات ومكاتب	١٧١٠٠	آلات ومعدات مباعة(*)
٣٤٩٠٠	مخـــزون	١٦٦٠٠	مشروعات تحت التنفيذ*
٢١٠٠	استثمارات مالية	٤٣٠٠	مدينون*
٨٠٠	حسابات مدينة مختلفة	٤٢٠٠	نقدية بالصندوق والبنوك*
٢٥٠٠	قروض طويلة الأجل*		
٩٠٠	دائنون*		
٦٢٢٠٠		٦٢٢٠٠	

الخطوة الثالثة ـ تبويب التغيرات وفقا لشكل القائمة :

في هذه الخطوة يتم تبويب التغيرات التى اظهرتها الخطوة الثانية وفقـا لشكل قائمة الاستخدامات والموارد الراسمالية .

مشاكل اعداد القائمة :

١ ـ مشكلة إبراز الاضافات الى الاصول الثابتة على حقيقتها :

أوضحنا ان القائمة تصور التغير في الأرصدة وهذا معناه أنهـــا تقيس الاضافات الى الأصول الثابتة مخصوما منها تكلفة الأصول التى تم بيعهـــا خلال الفترة اى انها لا تظهر الاضافات على حقيقتها .

★ تمثل التغيرات السالبة التى نقلت من الجانب الآخر .

ولايضاح هذه المشكلة نصور حساب الأصول الثابتة في الحالات الثلاث التالية :

(الحالة أ) ح / الأصول الثابتة

جنيه		جنيه	
١٠٠٠٠	الرصيد فى ١-١-١٩٧٩	٢٠٠٠	المبيعات خلال العام بالتكلفة
٧٣٠٠	الإضافات خلال العام	١٥٣٠٠	الرصيد فى ٣١-١٢-١٩٧٩
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

وفي هذه الحالة نجد ان الفرق بين الرصيدين وهو ٥٣٠٠ جنيه لا يمثل غير صافي الاضافات الى الأصول الثابتة ٠

(الحالة ب) ح / الأصول الثابتة

جنيه		جنيه	
١٠٠٠٠	الرصيد فى ١-١-١٩٧٩	٨٣٠٠	المبيعات خلال العام بالتكلفة
٧٣٠٠	الإضافات خلال العام	٩٠٠٠	الرصيد فى ٣١-١٢-٧٩
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

وفي هذه الحالة فان مقارنة الرصيدين تظهر نقصا في الأصول مقداره ١٠٠٠ جنيه والحقيقة ان الاضافات التى تمت مقدارها ٧٣٠٠ جنيه ٠

(الحالة جـ) حـ / الأصول الثابتة

جنيه		جنيه	
١٠٠٠٠	الرصيد فى ١-١-١٩٧٩	٧٣٠٠	المبيعات خلال العام بالتكلفة
٧٣٠٠	الإضافات خلال العام	١٠٠٠٠	الرصيد فى ٣١-١٢-٧٩
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

اما في هذه الحالة فلا يوجد تغير بين الرصيدين اذ تساوت المبيعات مع ما تم من اضافات خلال الفترة ٠

وعلاجا لهذه المشكلة فانه يتعين عند اعداد القائمة استخراج تكلفة الأصول المباعة خلال الفترة ٠ واظهارها في جانب الموارد ، وفي نفس الوقت تعلى على حسابات الأصول الثابتة المختصة في جانب الاستخدامات ٠ وبهذا الاجراء يمكن قياس حقيقة الاضافات الى الأصول الثابتة خلال الفترة ٠

٢ ـ مشكلة النقص في قيمة المشروعات تحت التنفيذ :

من المسلم به أن الاضافات الى قيمة المشروعات تحت التنفيذ شأنها شأن الاضافات الى الأصول الثابتة ينبغى أن تظهر على حقيقتها في القائمة بمعنى ان جملة الاضافات الى هذه المشروعات تظهر في جانب الاستخدامات بينما يظهر النقص في رصيدها في جانب الموارد ٠

ويلاحظ أن هذا النقص لا ينجم عادة عن البيع (باستثناء حالة الوحدات المشتغلة بتمهيد الأراضي إذ كثيرا ما يحدث ان تقوم هذه الوحدات ببيع أراضي التقسيم قبل استكمال مرافقها) ، وفيما عدا ذلك ينشأ النقص في قيمة المشروعات تحت التنفيذ نتيجة اكتمالها وتهيئتها للانتاج ، ومن ثم تحويلها الى حساب الأصول الثابتة ٠

ولما كان من المقرر ألا يتم اثبات شراء اى أصل من الأصول الثابتة مباشرة في حسابات الأصول قبل اثباته في حساب مشروعات تحت التنفيذ فانه يترتب على ذلك أن اى نقص في رصيد هذا الحساب انما يعادل الزيادة في رصيد حساب الأصول الثابتة او الاضافات اليها ٠

فاذا افترضنا أن احدى الوحدات الاقتصادية اضافت ما قيمته ١٥٠٠٠ جنيه للمشروعات تحت التنفيذ خلال احدى الفترات المالية ، فان هذا المبلغ يظهر ضمن الاستخدامات الاستثمارية في القائمة التى تعدها الوحدة عن هذه الفترة وتحسب استثمارا على المستوى القومى أيضا ٠

وفي الفترة التالية اذا استكملت هذه المشروعات فانها تضاف الى حسابات الأصول الثابتة (وتستبعد من حساب المشروعات تحت التنفيذ) وتظهر مرة أخرى ضمن مجموعة الاستخدامات الاستثمارية (تكوين رأسمالى) في قائمة الوحدة عن هذه الفترة أيضا ٠

وتلافيا للازدواج في حساب الاستثمارات على المستوى القومى يطرح النقص في قيمة المشروعات تحت التنفيذ من الزيادة في قيمة الأصول الثابتة ٠

ويعنى ذلك أن الاستثمار القومى يحسب مرة واحدة عند تحققه في الفترة الأولى ٠

٣ ـ مشكلة تحليل الاضافات الى الأصول الثابتة :

سبق أن ذكرنا أن الاضافات الى الأصول الثابتة وان كانت تعتبر استثمارا على مستوى الوحدة الا انها على المستوى القومى يجب التمييز فيها بين الاضافات الناجمة عن شراء أصول قديمة أو قائمة (وهو ما يعتبر تحويلا راسماليا او نقلا للملكية) وبين الاضافات الناجمة عن شراء أصول جديدة ٠

لذلك يجب أن يراعى عند اعداد القائمة تحليل تلك الاضافات بحيث تدخل الاضافات الناجمة عن شراء الأصول الجديدة أو عمليات تمهيد الأراضي واستصلاحها ضمن مجموعة الاستخدامات الاستثمارية ، وتدخل الاضافات الناجمة عن شراء اصول قديمة وكذا ثمن شراء الأرض والفوائد السابقة على بدء التشغيل ضمن مجموعة التحويلات الرأسمالية ٠

٤ ـ اثر عمليات بيع الأصول الثابتة على القائمة :

يترتب على عمليات بيع الأصول الثابتة الآثار التالية :

(أ) تظهر تكلفة هذه الاصول المباعة كأحد الموارد المالية ٠

(ب) يظهر ثمن بيع الاصول كاستخدام اما في شكل زيادة في النقدية بالبنوك او الصندوق واما في شكل زيادة في المدينين ٠

(جـ) يظهر نقص مخصص اهلاك هذه الاصول كوجه من أوجه الاستخدام ضمن مجموعة التحويلات الراسمالية ٠

(د) لا يظهر ما ينجم عن عمليات البيع من أرباح أو خسائر راسمالية على وجه القائمة لأنها ترحل الى حساب العمليات الجارية ، وتؤثر بالزيادة او النقص على الرصيد المرحل الى الميزانية ٠

وفيما يلى مثال رقمى لشرح تلك الآثار :

نفرض أن رصيد حساب آلات ومعدات في ١ ـ ١ ـ ١٩٧٩ مقداره ١٠٠٠ جنيه وأن رصيد حساب مخصص الاهلاك المتعلق بهذه الآلات مقداره ٨٠٠ جنيه اى ان صافي القيمة الدفترية للآلات هو ٢٠٠ جنيه ، وبافتراض الحالتين التاليتين :

الحالة الأولى : ان هذا الأصل قد بيع نقدا بمبلغ ٣٠٠ جنيه (أى أن الوحدة حققت ارباحا راسمالية قيمتها ١٠٠ جنيه) فان قائمة الموارد والاستخدامات تظهر كما يلى :

القائمة (قبل نقل الأرصدة السالبة)

جنيه		جنيه	
ـ ١٠٠٠	آلات	ـ ٨٠٠	مخصص إهلاك
+ ٣٠٠	نقدية	+ ١٠٠	احتياطيات أخرى (أرباح رأسمالية)
ـ ٧٠٠		ـ ٧٠٠	

القائمة (بعد التعديل)

جنيه		جنيه	
٣٠٠	زيادة النقدية	١٠٠	إحتياطيات أخرى (أرباح رأسمالية)
٨٠٠	نقص مخصص الإهلاك	١٠٠٠	تكلفة أصول مباعة
١١٠٠		١١٠٠	

الحالة الثانية : ان هذا الأصل قد بيع بمبلغ ١٠٠ جنيه (أى ان الوحدة حققت خسائر راسمالية قيمتها ١٠٠ جنيه) فان القيمة تظهر كما يلى :

القائمة (قبل التعديل)

جنيه		جنيه	
١٠٠٠ –	آلات	٨٠٠ –	مخصص إهلاك
١٠٠ +	نقدية		
١٠٠ +	(خسائر رأسمالية)		
٨٠٠ –		٨٠٠ –	

القائمة (بعد التعديل)

جنيه		جنيه	
١٠٠	زيادة النقدية	١٠٠٠	تكلفة أصول مباعة
٨٠٠	نقص مخصص الإهلاك		
١٠٠	(خسائر رأسمالية)		
١٠٠٠		١٠٠٠	

ويلاحظ اننا اظهرنا فى القائمة الأرباح والخسائر الراسمالية وذلك بغرض التبسيط وايضاح توازن جانبى القائمة فى هذا المثال ، أما فى الواقع

العملى فان هذا التوازن يتم بتفاعل رصيد العمليات الجارية ـ بعـد تأثره بالأرباح والخسائر الراسمالية ـ مع حسابات الميزانية ، ومن ثم لا تظهـــر قيمة هذه الأرباح أو الخسائر الراسمالية صراحة كأحد بنود القائمة .

٥ ـ مشكلة اظهار الاقراض على حقيقته :

سبق ان أوضحنا في المشكلة الأولى كيف ان القائمـة تصـــور التغـير في الأرصدة وبالتالى تقيس صافي الاضافات الى الاصول الثابتة .

وبالمثل فان القائمة لا تظهر عمليات الاقراض والاقتراض في جملتهـــا وانما تظهر صافيها .

فاذا أريد قياس اجمالى هذه العمليات فانه يمكن ادراج حركة حسابات الاقراض والاقتراض كموارد واستخدامات راسمالية بدلا من قياسها بالتغير في أرصدتها .

الفصل الثامن

(تابع) الموازنة التخطيطية المالية

حساب العمليات الجارية

طبيعة الحساب وأسس تبويبه :

ذكرنا في الفصل الثالث أن حساب العمليات الجارية يتمشي مع محاسبة الدخل ويتصف بسماتها العامة ، والواقع انه عبارة عن ادماج حسابى «الانتاج» « والتخصيص » في حساب واحد ، فهو يعبر عن النشاط الانتاجى الذى تزاوله الوحدة بحيث يبرز مواردها المتولدة من هذا النشاط والاعباء المختلفة التى تتحملها لتحقيق هذه الموارد ، وهذه هى المرحلة الاولى من الحساب التى تقابل حساب الانتاج ، كذلك فانه يعبر أيضا عن كيفية تصرف الوحدة في الفائض المتولد من هذا النشاط الانتاجي والايرادات التى تحققت من أوجه نشاط أخرى فرعية ، وهذه هى مرحلته الثانية التى تقابل حساب التخصيص ٠

وجدير بالذكر ان انتاج الوحدة الذى يصوره هذا الحساب انما يقصد به الانتاج في معناه الاقتصادى الواسع ، بمعنى خلق القيم أو الاضافة اليها بغض النظر عن استخدامها سواء في اغراض المتاجرة بها أو في اغراض التكوين الراسمالى للوحدة ذاتها ٠

لذلك فان العناصر المختلفة لاعباء العملية الانتاجية انما تشمل أعباء الانتاج لاغراض المتاجرة وأغراض التكوين الراسمالى في آن واحد ، بينما تميز موارد الحساب بين قيمة الانتاج المخصص للبيع وقيمة الانتاج المخصص للتكوين الراسمالى الذى أطلق عليه اسم « مشغولات داخلية تامة بالتكلفة » ٠ وتمشيا مع طبيعة هذا الحساب قسمت موارد مرحلته الاولى الى ايرادات النشاط الجارى واعانات الانتاج والتصدير حتى يمكن قياس قيمة الانتاج (بسعر السوق) بينما قسمت استخدامات هذه المرحلة بين الاستهلاك الوسيط من جانب وعوائد عوامل الانتاج من جانب آخر وذلك حتى يمكن قياس السلع والخدمات اللازمة لهذا الانتاج كما يمكن قياس مختلف الدخول المتولدة من العملية الانتاجية (اى القيمة المضافة) ٠

أما مرحلته الثانية فقد اشتملت من ناحية على الايرادات الناجمة عن غير العمليات الانتاجية فضلا عن فائض العمليات الجارية ، ومن ناحية اخرى أوضحت اوجه الاستخدامات المختلفة لهذه الموارد من تحويلات وتوزيعات ومدخرات ٠

ويتضح مما سلف أن القاعدة التى حكمت تبويب عناصر هذا الحساب هي قاعدة تصنيف المعاملات الاقتصادية بحسب موضوعها أو طبيعتها ، فبوبت عناصره سواء في جانب الموارد او الاستخدامات بحيث يعبر كل منها عن نوع من انواع المعاملات ، فالانتاج والاستهلاك الوسيط يعبران عن المعاملات المتعلقة ببيع وشراء السلع والخدمات ، والاجور والفوائد والايجارات والفائض تعبر عن المعاملات المتعلقة بالدخول ، بينما الضرائب (سلعية ودخلية) والتعويضات والديون المعدومة ٠٠٠ الخ ٠ تعبر عن التحويلات ٠

وقد خرج النظام عن هذه القاعدة في معالجته لكل من المزايا العينية ، ومعدل مصروفات الصيانة ، اذ انتهج في معالجتها قاعدة تبويب المصروفات بحسب وظيفتها ، بمعنى انه قضي بتحديد تكلفتها عن طريق انشاء حساب مستقل لكل منها يتم فيه تجميع عناصر تكلفتها المختلفة من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ٠

وقد ترتب على ذلك أن عناصر الاستخدامات في حساب العمليات الجارية اصبحت لا تمثل حقيقة الانفاق عليها خلال الفترة ، فحساب الاجور النقدية مثلا اصبح لا يعبر عن جملة الاجور المدفوعة نقدا للعاملين بالوحدة وانما يقل بمقدار أجور المشتغلين في مراكز الخدمات الاجتماعية ومراكز الصيانة وكذلك فيما يتعلق بحسابات المستلزمات السلعية والخدمية والتحويلات الجارية الخاصة بهذه المراكز ، وسنتعرض تفصيلا فيما بعد لمزايا وعيوب الطريقة التى انتهجها النظام في معالجة هذين العنصرين ٠

المفهوم الاقتصادى لعناصر الحساب :

ايرادات النشاط الجارى :

١ ـ ايرادات النشاط الجارى هى الاسم الذى اطلقه النظام على ما يعرف في محاسبة الدخل القومى بقيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق ٠

وتختلف طريقة قياس الانتاج تبعا لاختلاف النشاط الاقتصادى الذى تزاوله الوحدة ، وقد حاول النظام ان يعدد على وجه الحساب قيمة الانتاج في أوجه النشاط المختلفة ، فمزج عناصر أو مكونات الانتاج في قطاع

الصناعة مع مكوناته في القطاعات الاخرى كالزراعة والمقاولات والخدمات وغيرها وذلك باطلاق مسميات عامة على تلك العناصر والمكونات . وقد أدى ذلك الى لبس في الفهم وصعوبة في قياس قيمة الانتاج وتحديد مكوناته في كل نشاط .

غير أن النظام تدارك هذا الوضع فاورد في شرح الدليل تعريفا لايرادات النشاط الجارى وتحديدا لقيمتها والعناصر المكونة لها في كل نشاط على حدة . وبذلك أصبح من الميسور على الوحدة أن تحدد قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق على وجه حساب العمليات الجارية .

٢ ـ تقاس قيمة الانتاج السلعى (بوجه عام) خلال اية فترة مالية بقيمة المبيعات مضافا اليها المخزون من الانتاج التام في آخر المدة ومطروحا منها هذا المخزون في أول المدة . وبعبارة اخرى فان الانتاج السلعى يعادل قيمة المبيعات مضافا اليها التغير في قيمة المخزون من الانتاج التام سواء كان هذا التغير موجبا أو سالبا .

اى أن الانتاج السلعى (بوجه عام) :

= المبيعات + مخزون آخر المدة ـ مخزون أول المدة .

وبعبارة أخرى فهو = المبيعات + التغير في المخزون .

٣ ـ ونظرا لضخامة حجم وقيمة التغير في مخزون الانتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ في بعض الانشطة الاقتصادية مثل المقاولات وبناء السفن ، فقد اقتضي الامر أن يكون هذا العنصر احد مكونات ايرادات النشاط الجارى .

٤ ـ تقيس حسابات الدخل القومى قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق (بسعر البيع) ، ولذلك اقتضي الأمر تقييم التغير في مخزون الانتاج التام بسعر التكلفة أولا ، وذلك تمشيا مع قواعد المحاسبة المالية للوصول الى حقيقة الربح الذى حققته الوحدة ، ثم حساب الفرق بين تقييم التغير في هذا المخزون بسعر البيع وتقييمه بسعر التكلفة ، حتى يمكن للمحاسب الاقتصادى ان يقيس الانتاج بسعر السوق هذا مع ملاحظة ان فرق التقييم قد أضيف الى جانبى الحساب حتى لا تختل نتائج عمليات الوحدة .

٥ ـ ان ايراداتالنشاط الجارى التى تمثل قيمة الانتاج في نشاط التجارة هى عبارة عن قيمة الخدمة التى تؤديها التجارة ، وتقاس هذه القيمة بالفرق بين قيمة المبيعات ومخزون آخر المدة من جانب وقيمة المشتريات ومخزون أول المدة من جانب آخر .

أى ان انتاج نشاط التجارة .

= (المبيعات + مخزون آخر المدة) ـ (المشتريات + مخزون أول المدة) .

وبعبار أخرى فهو = (المبيعات + التغير في المخزون) - المشتريات ٠

ولكن النظام لم يأخذ بهذا التعريف اذ ابرز المبيعات والتغير في المخزون في جانب الموارد من حساب العمليات الجارية بينما ظهرت المشتريات (بغرض البيع) في جانب الاستخدامات ٠

وكانت الضرورة الحتمية التى اقتضت هذا الوضع هى وجود كثير من الهيئات العامة التى تزاول بنفسها نشاطا اقتصاديا (مثل هيئة البترول وهيئة السلع التموينية) وتطلب من الخزانة العامة اعتمادات مالية لتمويل مشترياتها الامر الذى يتعين معه ابراز قيمة هذه المشتريات في جانب الاستخدامات حتى تتحدد التزامات الخزانة على حقيقتها سنويا ٠

وغنى عن البيان أن التوصل الى حقيقة الانتاج في نشاط التجارة سيقتضي طرح قيمة المشتريات بغرض البيع من قيمة المبيعات والتغير في مخزون هذه البضائع ٠

وقد اضيف فرق تقييم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع الى جانبى الحساب تحقيقا لغرض قياس قيمة انتاج التجارة بسعر السوق ٠

٦ـ تمشيا مع التعريف الاقتصادى الواسع للانتاج باعتباره خلقا للقيم أو اضافة اليها بغض النظر عن استخدامها سواء في أغراض الاستخدام الذاتى داخل الوحدة نفسها ، أو بغرض البيع للغير اعتبر النظام المشغولات الداخلية أحد مكونات ايرادات النشاط الجارى للوحدة ٠

وقد جاء تعريفه(١) للمشغولات الداخلية التامة متمشيا - الى حد ما - مع هذا المفهوم حينما نص على انها تمثل انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير وانما بقصد الاستخدام الذاتى في العمليات الرأسمالية بدلا من اسنادها للغير ٠

أما المشغولات الداخلية غير التامة فلم يتعرض النظام لكيفية معالجتها في الحسابات ، وفي تقديرنا أنه يجب أن تعالج باعتبارها انتاجا غير تام واعمالا تحت التنفيذ ٠

٧ - نص النظام في تعريفه لقيمة المبيعات الفعلية على انها لا تتضمن اعانات الانتاج والتصدير ورسوم الانتاج ، ورسوم المبيعات ٠

ومن الطبيعى الا تتضمن قيمة المبيعات اعانات الانتاج والتصدير الممنوحة من الدولة حيث افرد لها بندا مستقلا تماما عن ايرادات النشاط الجارى في الدليل المحاسبى ، اما خصم رسوم الانتاج ورسوم

---

(١) راجع ملاحظتنا على هذا التعريف في الفصل الحادى والعشرين ٠

المبيعات (والارجح ان يكون المقصود بالاخيرة هو حصيلة الخزانة او رسم الاستهلاك) من قيمة المبيعات ، فمعناه الاخلال اخلالا جسيما بمبدأ تقييم الانتاج بسعر السوق ، وذلك لان أية سلعة عندما تباع في السوق لابد وان يكون قد دخل في مكونات ثمنها جميع الضرائب والرسوم السلعية سواء كانت مفروضة على المستلزمات المستخدمة في انتاجها (الرسوم الجمركية في حالة استيراد الوحدة لهذه المستلزمات مباشرة) أو كانت مفروضة على السلعة ذاتها بمجرد أن يتم تصنيعها (رسوم الانتاج) أو كانت مفروضة على السلعة عندما يتم بيعها (ضريبة المبيعات أو حصيلة الخزانة أو رسم الاستهلاك) ٠

وخلاصة القول في هذا الشأن انه طبقا لما قضي به النظام يتعين عند تحديد قيمة المبيعات الفعلية أن يكون ثمن بيع المنتجات تسليم مخازن الوحدة البائعة متضمنا لكافة الضرائب والرسوم السلعية التى ترد قيمتها ضمن عناصر المصروفات التحويلية في جانب الاستخدامات من حساب العمليات الجارية ٠

٨ ـ يقضي النظام بأن تخصم من اجمالى مبيعات السنة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة والمرتجعات من مبيعات نفس السنة ، والغرض من ذلك هو تجنب ظهور هذه المردودات والمرتجعات في جانب الاستخدامات من حساب العمليات الجارية لانها لا تمثل استخداما حقيقيا ؟ فهى لا يمكن اعتبارها استهلاكا وسيطا (مستلزمات انتاج) كما لا يمكن اعتبارها مشتريات بغرض البيع أو عائدا لعوامل الانتاج ٠

اما الخصم المسموح به فلا يوجد مبرر نظرى لخصم قيمته من المبيعات اذ كان يمكن ادراجه في جانب الاستخدامات من الحساب باعتباره شكلا من أشكال الفوائد المدينة ٠

٩ ـ ينص النظام على خصم مصاريف النقل للخارج من اجمالى قيمة المبيعات وذلك حتى تكون قيمتها محددة على اساس سعر البيع تسليم مخازن الوحدة المنتجة (البائعة) ، وفي رأينا أن هذا الاساس هو افضل الاسس التى يمكن اتباعها في تقييم الانتاج الاجمالى بسعر السوق اذ انه يفصل في حسابات الوحدة المنتجة قيمة خدمة النقل (باعتبارها خدمات مباعة)(١) عن قيمة انتاجها السلعى ، وفي نفس الوقت تظهر قيمة هذه الخدمة في حسابات الوحدة المستخدمة (المشترية) باعتبارها مستلزمات خدمية ، وبذلك يسهل احصائيا حصر وقياس قيمة خدمات قطاع النقل

---

(١) هذا بافتراض استخدام الوحدة المنتجة لاسطولها في النقل للخارج، اما اذا استخدمت في ذلك وسائل الغير فانها في هذه الحالة لا تؤدى خدمة النقل وانما تعتبر وسيطا بين المشترى لمنتجاتها وقطاع النقل (أنظر المعالجة الدفترية لهذا الموضوع في الفصل السادس عشر) ٠

من ناحية وتوزيعها على مختلف القطاعات الاقتصادية المستخدمة من ناحية أخـرى .

١٠ ـ اضاف النظام الهدايا والعينـات والتالف الى اجمالى مبيعـات السنة وذلك لانها تمثل انتاجا حقيقيـا للوحدة تم التصرف فيه اما بمقـابل في حالة التلف واما بدون مقابل في حالة الهدايا والعينـات ، هـذا من ناحيـة ومن ناحية اخرى فان اثبات قيمة هذه العناصر في جانب المـوارد ضـمن المبيعات ضرورة لامنـاص منها لمقابـلة عناصر تكلفتهـا الواردة في جانب الاستخدامات .

ويترتب على هذ الوضع ان يكون فائض العمليـات الجارية (رصـيد المرحلة الاولى من الحسـاب) معبـرا تعبيرا صحيحا عن نتيجة النشـاط الانتاجى وهو أمر له اهميته في تقييم الاداء ، غير انه نظرا لتضـخم فائض العمليات الجـارية بقيمة ما تم التصرف فيه من انتاج تام دون مقابل ، لذلك كان من المحتم ان يخصم من هذا الفائض قيمة الهدايا والعينات فقضي النظام بطرحها من اجمالى المبيعات وفي راينا انه يمكن افراد حساب خاص لها ضمن المستلزمات السلعية .

الاجـور :

يقسـم النظام الاجـور الى اجـور نقدية ، وعينية ، وتأمينات اجتماعية ، والعبرة من هذا التقسيم أن الاجور النقدية تمثل القسط الاكبر من دخـول القطاع العائلى التى يتعين قياسها لتحديد حجم الطلب النهائى لهـذا القطاع على السلع والخدمات من ناحية وتحديد مدفوعاته التحويلية ومدخراته من ناحية أخرى ، هذا بينما تعتبر الاجور العينية دخلا حقيقياً لهذا القطاع يتمثل في استهلاك ما يقدمه قطاع الاعمال من اغذية وملابس وسـكن وانتقـال وغيرها من السلع والخدمات .

اما التأمينات الاجتماعية فيتعين فصلها عن العنصرين السابقين لانها في الحقيقة اجور مؤجلة الدفع تحول للقطـاع العائلى في سـنوات تالية في شكل معاشات ، هذا فضلا عن كونها مدخرات اجبارية للقطـاع العـائلى تصـب مباشرة في موارد قطاع الوسطاء الماليين وتعتبر مصـــدرا رئيسيا لتمويـل استثمارات الخطـة .

ومن الواضح ان تجميع اجور العاملين بمختلف مراكز الوحدة الاقتصادية في منطقة واحدة وتقسيمها الى هـذه الانواع الثلاثة ، انما يتمشي تماما مع

قاعدة تبويب المعاملات الاقتصادية طبقا لموضوعها او طبيعتها . غير أن النظام خرج عن هذه القاعدة حينما استبعد الاجور النقدية والتأمينات الاجتماعية الخاصة بالعاملين في مراكز الخدمات الاجتماعية من حساباتها النوعية واضافها الى الاجور العينية ، ولم يكن يستهدف من ذلك سوى التوصل الى تكلفة هذه الخدمات .

والواقع ان تحقيق هذا الغرض قد أخل بالتقسيم الموضوعي للأجور والهدف المرجو من ورائه ، اذ لم يعد حساب الاجور النقدية يمثل حقيقة تلك الاجور في الوحدات الاقتصادية لانه لا يشمل الاجور النقدية للعاملين في مراكز الخدمات الاجتماعية ، وكذلك الحال بالنسبة لحساب التأمينات الاجتماعية .

وعلى أية حال فان النظام قد تدارك هذا الخلل عن طريق الزامه الوحدة الاقتصادية بامساك سجلات احصائية لحصر الاجور النقدية والتامينات الاجتماعية .

المستلزمات السلعية والخدمية :

١ ـ المستلزمات السلعية والخدمية هي ما يعبر عنه في محاسبة الدخل القومي بالاستهلاك الوسيط ، اى السلع والخدمات اللازمة لمباشرة العمليات الانتاجية ذاتها فضلا عن السلع والخدمات اللازمة لتنظيم وادارة هذه العمليات .

ويتضح من هذا التعريف ان السلع والخدمات التى تستهلكها الوحدة الاقتصادية انما يتم تجميعها في منطقة واحدة من حساب العمليات الجارية بغض النظر عن مركز استخدامها سواء كان مركز انتاج او خدمات انتاج أو مركز خدمات ادارية وتمويلية أو مركز عمليات راسمالية .

والغرض من تجميع هذه السلع والخدمات هو تطبيق قاعدة تصنيف المعاملات الاقتصادية بحسب موضوعها او طبيعتها (معاملات تتعلق بالسلع والخدمات) حتى يمكن حصر وتحديد قيمة الاستهلاك الوسيط باعتباره أحد المقادير الاجمالية (الكلية) التى يهتم نظام حسابات الدخل القومي بقياسها تحقيقا لعدة أهداف نوجزها فيما يلى :

(أ) تحديد المعاملات الفنية للنشاط الاقتصادى (اى العلاقة بين الانتاج وما يلزمه من استهلاك وسيط) .

(ب) تحديد العلاقات التبادلية بين مختلف الانشطة الاقتصادية (اى تحديد ما يلزم كاستهلاك وسيط لنشاط اقتصادى معين من انتاج نشاط اقتصادى آخر) .

(ج) التوصل الى قيمة الانتاج المضاف بطرح قيمة السلع والخدمات المستخدمة من قيمة السلع والخدمات المنتجة ،وبعبارة أخرى قياس القيمة المضافة بطرح قيمة الاستهلاك الوسيط من قيمة الانتاج .

٢ ـ اوضحنا في الفقرة السالفة ان الاستهلاك الوسيط هو عبارة عن انتاج نشاط اقتصادى معين يستخدمه نشاط اقتصادى آخر . ولما كان الانتاج ذاته مقسما الى انتاج سلعى وآخر خدمى فقد كان حتما أن يظهر الاستهلاك الوسيط في الانشطة المستخدمة مقسما بين استهلاك سلعى واستهلاك خدمى حتى يمكن التوصل الى حقيقة العلاقات التبادلية بين مختلف الانشطة .

٣ ـ قضي النظام بتسعير المستلزمات السلعية على أساس تكلفتها تسليم مخازن الوحدة المشترية (المستخدمة) ، الامر الذى يعنى أن هذه التكلفة تتضمن مصاريف النقل للداخل ، وهذا يتناقض تماما مع اتخاذ الثمن تسليم مخازن الوحدة البائعة (المنتجة) أساسا لتسعير المنتجات . وكان الواجب أن يقضي النظام بتسعير المستلزمات السلعية على أساس تكلفتها تسليم مخازن الوحدة البائعة حتى لا تحمل هذه المستلزمات بتكلفة النقل ، وبذلك يمكن حصر وقياس هذه التكلفة بين الوحدة البائعة والوحدة المشترية فلا تضيع معالم الخدمة التى يؤديها قطاع النقل ولا يتعذر تقدير قيمتهـا وتوزيعها على مختلف الانشطة المستخدمة .

لذلك نرى أن يعدل تسعير المستلزمات السلعية بحيث يصبح على أساس التكلفة تسليم مخازن الوحدة البائعة ، على ان تقيد تكلفة النقل للداخل (في حالة ما اذا كانت خدمة مشتراة من الغير) ضمن حساب مصروفات النقل (حـ/٣٣٥١) أو ضمن حساب تأجير وسائل نقل (حـ/٣٣٦٤) .

٤ ـ وغنى عن البيان أن الوحدة في حالة تملكها اسطولا للنقل تستخدمه في نقل مستلزماتها السلعية ، فان تكلفة النقل للداخل في هذه الحالة لن يكون لها حساب مستقل وانما يجرى اثبات عناصرها المختلفة في حساباتها الخاصة ، فاجور السائقين تعلى على حسابات الاجور والوقود والزيوت وقطع الغيار ومواد الصيانة تعلى على حسابات المستلزمات السلعية ، وتعتبر خدمة النقل في هذه الحالة بمثابة الخدمات المنتجة والمستخدمة داخل الوحدة ذاتها ، وبديهى انه يمكن عن طريق توزيع الاستخدامات على مراقبات المراكز المختلفة ـ ومنها مركز النقل ـ حصر عناصر تكلفة هذه الخدمة وتحديد قيمتها .

٥ ـ وقضي النظام ايضا بفصل قيمة الرسوم الجمركية عن تكلفة المستلزمات السلعية المستخدمة في الانتاج وذلك في حالة الاستيراد المباشر

بمعرفة الوحدة المستخدمة والغرض الأوحد من هذا الفصل هو تمكين المحاسب الاقتصادى من قياس القيمة المضافة الاجمالية اما بسعر السوق أو بتكلفة عوامل الانتاج تبعا لما يجريه من دراسة وتحليل ٠

٦ ـ وقد يثور التساؤل عن السبب في عدم التجاء المحاسب الاقتصادى الى الاجهزة المختصة لتحديد قيمة الرسوم الجمركية على المستلزمات السلعية المستوردة بدلا من ان تتجشم الوحدات الاقتصادية مشقة فصلها عن تكلفة المستلزمات ، والواقع أن المشكلة لا تكمن في تحديد قيمة هذه الرسوم وانما في توزيعها على مختلف الانشطة الاقتصادية التى قامت باستيراد السلع الوسيطة وهو أمر يستحيل ان توفره احصاءات الجمارك على دقتها ٠

ولسنا في حاجة بعد ذلك الى التأكيد على ضرورة فصل قيمة الرسوم الجمركية عن تكلفة المشتريات من البضائع بغرض البيع والتوزيع رغم عدم النص عليها صراحة في النظام ٠

٧ ـ ذكرنا في الفصل الثالث ان حسابات الدخل القومى تقيس الانتاج الاجمالى بسعر السوق[١] ، فاذا طرحنا منها المستلزمات دون تحميل السلعية منها بالضرائب والرسوم المفروضة عليها لتوصلنا الى القيمة المضافة الاجمالية بسعر السوق ، وهذه الاخيرة اذا طرحنا منها الضرائب والرسوم السلعية واضفنا اعانات الانتاج والتصدير الى باقى الطرح لتوصلنا الى القيمة المضافة الاجمالية بتكلفة عوامل الانتاج ، فاذا استبعدنا من هذه الاخيرة مخصصات اهلاك الاصول الثابتة وكذا ما يقابل فرق تقييم التغير في مخزون الانتاج التام ، فاننا نتوصل الى القيمة المضافة الصافية بتكلفة عوامل الانتاج أو الدخل الصافي المتولد من العملية الانتاجية ، وهذا يعادل تماما مجموع عوائد عوامل الانتاج ٠

وتوضيحا لذلك نسوق المثال الرقمى التالى :

---

(١) يلاحظ أن النظام في النموذج رقم (٧) الانتاج والقيمة المضافة قد استحدث ما اسماه قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج وهو اصطلاح لا وجود له في كافة مراجع المحاسبة القومية ٠

البيان		جـ
مبيعات الإنتاج التام		٥,٠٠٠,٠٠٠
تغير مخزون الإنتاج التام		٣٠٠,٠٠٠
فرق تقييم التغير فى مخزون الإنتاج التام		٤٥,٠٠٠
تغير مخزون الإنتاج غير التام		٣٥,٠٠٠
خدمات مباعة		٥٠,٠٠٠
قيمة الإنتاج الإجمالى بسعر السوق		٥,٤٣٠,٠٠٠
يطرح :	جـ	
المستلزمات السلعية بدون ضرائب ورسوم	٢,٦٠٠,٠٠٠	
المستلزمات الخدمية	٢٠٠,٠٠٠	٢,٨٠٠,٠٠٠
القيمة المضافة الإجمالية بسعر السوق		٢,٦٣٠,٠٠٠
يطرح :		
الضرائب والرسوم السلعية		١٨٠,٠٠٠
باقى الطرح		٢,٤٥٠,٠٠٠
يضاف :		
إعانات الإنتاج أو التصدير		٧٠,٠٠٠
القيمة المضافة الإجمالية بتكلفة عوامل الإنتاج		٢,٥٢٠,٠٠٠
يطرح :	جـ	
مخصصات إهلاك الأصول الثابتة	٨٥٥,٠٠٠	
فرق تقييم التغير فى مخزون الإنتاج التام	٤٥,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠
القيمة المضافة الصافية بتكلفة عوامل الإنتاج موزعة على عوائد عوامل الإنتاج كما يلى :		١,٦٢٠,٠٠٠
أجـــور		٤٧٠,٠٠٠
إيجارات		٢٣٠,٠٠٠
فـــوائد		٣٦٠,٠٠٠
أرباح (فائض العمليات الجارية شاملا المحسوبات)		٥٦٠,٠٠٠
الدخل الصافى المتولد من عمليات الإنتاج		١,٦٢٠,٠٠٠

التحويلات الجارية :

سبق ان عرفنا التحويلات بانها المعاملات التى يترتب عليها تقديم السلعة أو الخدمة أو التنازل عن الديون دون مقابل مباشر محدد ، أو بمقابل تم خلال فترة سابقة او بمقابل تم خلال نفس الفترة ويهمل لصعوبة قياسه ٠

وبمقتضي هذا التعريف تعتبر التحويلات الجارية بمختلف عناصرها من تبرعات واعانات وتعويضات وديون معدومة وضرائب وغيرها تصرفا في الدخل او استخداما له ، ومن ثم فانها تسجل في حساب التخصيص ٠

وقد اخذ النظام بهذا المفهوم فسجل هذه العناصر تحت اسم « التحويلات الجارية التخصيصية » في المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ، لكنه أورد في مرحلته الاولى تحت اسم « المصروفات التحويلية الجارية » كلا من الضرائب والرسوم السلعية والاهلاك والايجارات والفوائد ، ويلاحظ أنه لا يوجد من بين هذه العناصر كلها سوى الضرائب والرسوم السلعية التى تعتبر من قبيل التحويلات ، اما بقية العناصر بما فيها الاهلاك فتعتبر من مكونات الدخل الاجمالى المتولد في قطاع الاعمال ٠

والواقع ان ضرورة التوفيق بين تبويب حساب العمليات الجارية وتبويب ميزانية الدولة اقتضت تكوين هذه المجموعة المسماة بالمصروفات التحويلية الجارية الى جانب مجموعة المصروفات العامة ومجموعة التحويلات الجارية التخصيصية ، فالمعروف ان ميزانية الدولة التى تلحق بها ميزانيات الوحدات الاقتصادية تنقسم مصروفاتها الى اربعة أبواب خصص الباب الثانى منها للمصروفات الجارية ، وهذا الباب بالذات يشمل عناصر الاستخدامات في العمليات الجارية ابتداء من المستلزمات السلعية والخدمية حتى الفائض الموزع ٠

ولما كانت هذه العناصر تنتمى الى ثلاثة أنواع من المعاملات الاقتصادية كما سبق ان أوضحنا ـ لذلك كان لابد من تبويبها في ثلاث مجموعات تتفق وطبيعة هذه المعاملات ، ومن ثم ظهرت العناصر التى تمثل معاملات في السلع والخدمات ضمن مجموعة المصروفات العامة ٠ وظهرت العناصر التى تعبر عن معاملات متعلقة بالتحويلات في مجموعة التحويلات الجارية التخصيصية ، كما ظهرت العناصر التى تتعلق بالدخول فضلا عن الضرائب السلعية في مجموعة المصروفات التحويلية الجارية ٠

هذا عن مفهوم التحويلات أما عناصرها فليست في حاجة الى شرح أو ايضاح فيما عدا الاهلاك وقد عولج في موضوع التمويل الذاتى ، والرسوم الجمركية التى عولجت ايضا في موضوع المستلزمات السلعية والخدمية ٠

اما حصيلة الخزانة فقد عرفها النظام تعريفا سليما حينما حدد أنها تتمثل في فروق الاسعار التى تضيفها الدولة الى أسعار السلع ، وينص على أن حصيلتها تخصص لخزانة الدولة ، غير أنه اخطأ ، عندما قرر أن حساب الحصيلة تقيد عليه قيمة ما تتحمله الوحدة من رسوم مفروضة على المستلزمات السلعية المستخدمة في الانتاج ، اذ ليس المقصود بالحصيلة ــ في رأينا ــ تلك المبالغ التى تتحملها الوحدة المشترية على مستلزماتها المستخدمة في الانتاج ، وانما يقصد بها المبالغ التى تضيفها الوحدة البائعة الى قيمة مبيعاتها وتعتبر جزءا لا يتجزأ من ثمن بيع المنتجات كرسم الاستهلاك وذلك تمشيا مع مبدأ تقييم الانتاج الاجمالى بسعر السوق وحصر قيمة حصيلة الخزانة لدى الوحدات البائعة وليس لدى الوحدات المشترية .

ولا يتبقى من مجموعة الضرائب والرسوم السلعية سوى رسوم الانتاج التى أوضحنا من قبل أنها تفرض على السلعة عند اتمام تصنيعها وتعالج لأحد عناصر المصروفات .

الفصل التاسع

الموازنة النقدية

تعريف الموازنة :

الموازنة النقدية شأنها شأن بقية الحسابات والقوائم الختامية تعد احصائيا عن فترة ماضية كما تعد تخطيطيا عن فترة مقبلة لكى تشكل الجانب النقدى من الموازنة التخطيطية وهى ـ في الحالة الثانية ـ لا تعدو ان تكون محاولة لتقدير التدفق النقدى الداخل والتدفق النقدى الخارج من الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المقبلة في اطار الخطتين العينية والمالية الموضوعتين للوحدة وطبقا للجدول الزمنى الذى يحدد مواقيت تحقيق هذه الخطة · وبتعبير واضح هى محاولة لتقدير الايداعات والمدفوعات النقدية عن طريق البنك أو الصندوق ·

استخدامات الموازنة :

أن الغرض الرئيسي من اعداد الموازنة النقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية هو محاولة استكشاف ما اذا كانت الأرصدة النقدية في أى وقت ستكون غير كافية لتغطية الالتزامات المطلوب دفعها نقدا ، ومن ثم اتخاذ الاجراءات الكفيلة بتدبير الموارد اللازمة لمواجهتها في حينه فيجرى تقسيم المقبوضات والمدفوعات المتوقعة الى مجموعات محددة ويتم تقدير قيمة كل منها ، ثم تقارن هذه المقبوضات بتلك المدفوعات لتحديد الزيادة الصافية والنقص الصافى في الأرصدة النقدية في نهاية الفترة التى تعد عنها الموازنة ·

فالموازنة النقدية بهذا المفهوم هى اذن أداة التخطيط النقدى الذى يحقق على مستوى الوحدة هدف السيولة ، ولذلك يمكن استخدامها في عدة أغراض اهمها اطلاقا ما يلى :

١ ـ تخطيط الاقتراض ، حيث توضح للادارة حجم الأموال الاضافية التى قد تكون في حاجة اليها لمواجهة التزاماتها وتمثل العجز النقدى في لحظة معينة ·

٢ - تخطيط سداد القروض ، فهى تكشف عن الفائض النقدى ومواقيت تحقيقه تبعا لموسمية النشاط الذى تزاوله الوحدة او تبعا لتواريخ استحقاق عملياتها الاجلة ، ومن ثم تستطيع الادارة أن تحدد افضل جدول زمنى لسداد القروض وانسب حجم لأقساطها يتلاءم والفائض النقدى المتاح .

بيانات الموازنة :

حدد النظام البيانات التى تشملها قوائم الموازنة فيما يلى :

١ - كافة عناصر المدفوعات والمقبوضات الجارية والراسمالية وفقا لتبويبها التفصيلى الوارد في حساب العمليات الجارية وقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ، ومعنى ذلك أن تقديرات الموازنة النقدية قد شملت القروض طويلة وقصيرة الأجل والمساهمة في رأس المال ضمن عناصر المقبوضات ، كما شملت الاقراض طويل وقصير الأجل للغير ضمن عناصر المدفوعات ، الأمر الذى يترتب عليه توازن المدفوعات مع المقبوضات ، وبذلك يكون النظام قد أخل بمفهوم الموازنة النقدية التى يفترض فيها ان تبين العجز النقدى الحقيقى الذى يعبر عن حاجة الوحدة الى اموال سائلة لمواجهة التزاماتها ، ومن ثم تستطيع الادارة أن تحدد في ضوئه سياستها لتدبير هذه الأموال ، أو تبين الفائض النقدى الحقيقى الذى يمكن ايداعه في بنك الدولة ليقوم بتوجيهه نحو الاستخدام الأمثل .

٢ - تقسيم عناصر المدفوعات والمقبوضات بين ما يتعلق منها بنشاط السنة وما يخص سنوات سابقة ، فضلا عن تقسيم المدفوعات عن سنوات سابقة الى سداد قروض طويلة الأجل وتسديدات أخرى ، وتقسيم المقبوضات عن سنوات سابقة الى استرداد قروض طويلة الأجل واستردادات اخرى .

والواقع أن التمييز بين نشاط السنة ونشاط السنوات السابقة والسنوات المقبلة انما يتمشي مع مبدأ الاستحقاق في تسجيل عمليات الوحدة ، أما المبدأ النقدى فليس من طبيعته هذا التمييز لأنه يقوم على أساس تسجيل حركة النقدية خلال الفترة التى تم فيها الدفع والتحصيل .

٣ - كذلك طلب النظام توزيع عناصر المدفوعات والمقبوضات المحلية بين القطاعات المتعاملة مع الوحدة ، وقد حددها في قطاع الخدمات الحكومية ، وقطاع الأعمال العام ، والقطاع الخاص ، والقطاع العائلى ، هذا الى جانب توزيع الخارجى من هذه العناصر بين عملات حرة واتفاقيات دفع .

والواقع ان التقسيم الى قطاعات لا ضرورة له في الموازنة النقـــدية ، وان كان ضروريا في قائمة الموارد والاستخدامات الراســمالية اذا رؤى توفير البيانات الأساسية اللازمة لتركيب جداول التدفقات المالية ٠

ربط الموازنة النقدية بالدليل المحاسبي :

انشأ النظـام دليلا محاســبيا مكونا من مجموعتين رئيســـيتين من الحسابات قصر استخدام المجموعة الأولى منهـا وهي مجمـوعة حسـابات النتيجة على اثبات الايرادات والمصروفات التى تخص الفتـرة ، بينمـا خصص المجموعة الثانية وهي مجموعة حسابات الميزانية (الحســابات الشخصــية منها) لاثبات العمليات المالية للوحدة سواء ما كان منهـا نقدا أو بالأجل ٠

وبذلك اصــبحت حسابات الميزانيــة حسابات وســيطة دائما في اثبات العمليات التى تتم نقدا بعكس ما كان متبعا قبل صــدور النظـام حيث كانت تقتصر على اثبات العمليات الآجلة وما يترتب عليهـا من سداد أو اســترداد الديـــون ٠

وتعتبر قاعدة توسيط حســابات الميزانية في المعـاملات النقدية ملزمة مهما كانت الطريقة التى تتبعهــا الوحدة في اعداد الموازنة ، وهى لهـذا تعتبر من أهم سمــات الدليل وكانت لها آثار مباشرة على التفصــيلات التى احتواها ومن أهم هذه الآثار ما يلى :

١ ــ اســتحداث حســـاب للمدينين المختلفين (حـ / رقم ١٧١) يختص بعمليات بيع الأصـول الثابتة والاستثمارات المالية ، وذلك وفقا لما قــرره النظام من قصر اســتخدام حســاب العملاء على مبيعات النشــاط الجارى ٠

٢ ــ استحداث حســاب باســم الايرادات الجــارية والتخصيصية المستحقة (حـ / ١٧٣) ، كحســـاب وسيط يتم فيه تسجيل المحصل والمستحق من تلك الايرادات ٠

٣ ــ استحداث حساب للدائنين المتنوعين (حـ / رقم ٢٦٣) يختص بتسجيل التأمينــات للغير والضرائب والرسوم والتأمينــات الاجتمـاعية ، فضلا عن اســتحداث حساب لدائنى التوزيعــات (حـ / رقم ٢٦٤) ، وثالث للدائنين المختلفين (حـ / رقم ٢٧٢) يختص باثبـات عمليات شراء الأصـــول الثابتة والاستثمـــارات المـالية ٠ وكان ذلك كله بسبب قصر استخدام حساب الموردين على عمليات شراء المستلزمات السلعية والخدمية ٠

٤ ـ استحداث حساب باســـم المصروفات الجارية والتخصيصــية المستحقة (ح / رقم ٢٧٤) يســتخدم كحساب وسيط لاثبـات المدفــوع والمستحق من عناصر تلك المصروفات ٠

وكان من الطبيعى أن نعرض في هذا الفصل قواعد اعـداد الموازنة النقدية والطرق المختلفة المستخدمة في هذا الشأن ، غير أن طبيعة هذا الجزء النظرى لاتتحمــل هذا الموضــوع الذى يرتبط ارتباطا مباشرا بتطبيق النظـام ، لذلك ارجأنا الحديث فيه الى مقدمة الجــزء الثانى الخاص بالمعالجة المحاســبية لحسابات النظام ٠

القسم الثاني

النظام في التطبيق

تمهيـــد

من المعروف ان المعالجة المحاسبية مسالة مرنة يمكن ان تتم بأكثـــر من طريقة مع مرعاة المبـادىء العامة التى نص عليها النظـام ، لذلك فـــان المعالجات المعروضـة في الفصول التالية تعتبر مقترحات قابلة للمناقشـــة والتعديل وفقا لطبيعة نشـاط الوحـدة الاقتصادية وحجم اعمالها وسياسة العمـــل بها ·

كما ان هذه المعالجات تضع حلولا لبعض المشـاكل التطبيقية وان كـان الأخذ بها يقتضي احيانا الاتفاق بين هيئات القطاع العام والوحدات التابعـــة لهـــا ·

وأهم ما يلاحظ في القيـود المقترحة بشـان معالجة الحسابات المختلفة اننا لم نلتزم بمسـتوى معين للحسـابات (عـام ـ مسـاعد ـ فرعى ـ جزئى ـ تحليلى) وهذا يرجــع الى أن هدفنا ينصب فقط على اظهار طبيعـة تلك الحسابات وايضاح اساس معالجتها ، أما فيمـا يتعلق بالكيفية التى يتم بها توجيه القيـود واثباتها باليوميات المختلفة وترحيلها الى دفتر الأستاذ فهى تختلف من وحدة الى أخـرى بحسـب المجموعة الدفترية التى تضعهـا متمشية مع طبيعة نشاطهـا وحجمه ، بل انها تختلف من دفتر الى آخـر بحسب مضمون الحسابات التى تسجل فيه ، لذلك رأينـا من المفيـد ان نتعرض لهذا الموضوع بصفة عامة وموجزة في صـدر هذا القسم من حيث مستندات القيد الأصلية والقيد في اليومية والترحيل الى الأسـتاذ بافتراض أن التسجيل في الدفاتر يتم يدويا وليس آليا ·

مستندات القيد الأصلية :

وتتمثل هذه المستندات على الاخص فيما يلى :

- مستند صرف ·
- مستند توريد ·
- قيد يومية (أو مستند قيد يومية) ·

ولما كانت هذه المستندات هى مصـدر القيـد باليوميات ودفاتر الأستاذ والسجلات المختلفة لذلك فانه من الضرورى توضـيح رقم الدليل المحاسـبى بقيد اليومية حتى مستوى الحساب التحليلى ·

ولايضـــاح مقترحنا بشان شـــكل قيد اليومية نورد المثال التالى :

مثـــال :

كانت المشتريات المحلية لاحـدى الوحدات خلال احد الشهور كما يلى :

- مشتريات خامات ٥٠٠٠ جنيه مقسـمة الى :

خامات رئيسية	٣٠٠٠	جنيه
خامات مساعدة	٢٠٠٠	جنيه

- مشتريات وقود ١٠٠٠ جنيه

- مشتريات قطع غيار ومهمات ٣٠٠٠ جنيه مقسـمة الى :

قطع غيار	١٧٠٠	جنيه
مواد ومهمات متنوعة	١٣٠٠	جنيه

- مشتريات مواد تعبئة وتغليف ١٨٠٠ جنيه مقسـمة الى :

مواد مستهلكة	٨٠٠	جنيه
مواد متداولة	١٠٠٠	جنيه

وفي هذه الحالة يأخذ قيد اليومية الشكل التالى :

قيـــد يوميـــة

التاريخ ______________ رقم المستند ______________

البيـــان ____

حسابات مدينة	المبلغ				ح/رقم
	مليم	جنيه	مليم	جنيه	
ح/مخزن الخامات الرئيسية	—	٣٠٠٠			١٣١١١
ح/مخزن الخامات المساعدة	—	٢٠٠٠			١٣١١٢
			—	٥٠٠٠	١٣١١
ح/مخزن الوقود			—	١٠٠٠	١٣١٢
ح/مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة	—	١٧٠٠			١٣١٣١
ح/مخزن مواد ومهمات متنوعة	—	١٣٠٠			١٣١٣٢
			—	٣٠٠٠	١٣١٣
ح/مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	—	٨٠٠			١٣١٤١
ح/مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	—	١٠٠٠			١٣١٤٢
			—	١٨٠٠	١٣١٤
الإجمـــالى			—	١٠٨٠٠	١٣١

حسابات دائنة	المبلغ				ح/رقم
	مليم	جنيه	مليم	جنيه	
ح/موردى قطـاع عـام أعمال (شركة . . . .)	—	٧٨٠٠			٢٦١١٢
ح/موردى قطـــاع خـاص (فـلان . . .)	—	٣٠٠٠			٢٦١٢
			—	١٠٨٠٠	٢٦١
الإجمـــالى			—	١٠٨٠٠	٢٦١

القيد في دفاتر اليومية :

يتم القيد في اليوميات المساعدة ـ وذلك بصفة عامة ـ على مستوى الحسابات الفرعية والجزئية ، باستثناء الحسابات التى تنتهى عند العام أو المساعد ٠

وفي نفس الوقت يتم القيد في اليومية العامة ولكن على مستوى الحساب المساعد ومن واقع قيد اليومية السابق بعد تجميع ما به من حسابات فرعية ٠

الترحيل الى دفاتر الاستاذ :

نقترح تقسيم دفاتر الأستاذ الى مستويات ثلاث : المستوى الأول مركز ويمثله دفتر الأستاذ العام الذى يتم الترحيل اليه على مستوى الحساب المساعد مع تجميع حساباته الفرعية ، والمستوى الثانى تجميعى ويمثله دفاتر الأستاذ المساعدة التى يتم الترحيل اليها على مستوى الحساب الفرعى مع تجميع حساباته الجزئية ٠

أما المستوى الثالث فتحليلى وهو عبارة عن دفاتر الأستاذ الخاصة بقيد المفردات ويتم الترحيل اليها على مستوى الحساب التحليلى ٠ وهذه الدفاتر تأخذ عادة شكل الأوراق السائبة ويختلف اسمها من دفتر الى آخر فهى مثلا عبارة عن بطاقات حساب الصنف بالنسبة للمخزون وهى أستاذ العملاء وأستاذ الموردين بالنسبة للحسابات الشخصية ٠

هذا وينبغى الترحيل الى دفاتر الأستاذ على اختلاف مستوياتها في وقت واحد ومن واقع مستندات القيد الأصلية ، ومعنى هذا أن الحسابات الفرعية والجزئية والتحليلية لا تقفل في الحسابات المساعدة أو العامة ، حيث أن الأخيرة تعتبر حسابات مراقبة تظهر حركة ورصيد الحسابات الأخرى ، وعلى ذلك فالأستاذ العام يستخدم في المراقبة على الأساتذة المساعدة والأخيرة على التحليلية ٠

ولتحقيق هذه المراقبة يعد في نهاية كل شهر مثلا ميزان مراجعة (فرعى) بالحسابات الواردة في كل دفتر ويتم مطابقة اجمالى هذا الميزان (مجاميع وأرصدة) على الحسابات الواردة في الدفتر السابق له في المستوى ٠

ويختلف شكل حساب الأستاذ وفقا لطبيعته ، فالمعروف أن حسابات الدليل تنقسم ـ من حيث الشكل ـ الى نوعين ، يشمل النوع الأول الحسابات الوسيطة للحركة النقدية مثل الحسابات الشخصية المدينة والدائنة ، ويشمل النوع الثانى الحسابات غير الوسيطة في المعاملات النقدية مثل حسابات الاستخدامات والموارد الجارية وحسابات الأصول الثابتة والمخزون ٠

وقد حدد النظام شكل حسابات النوع الأول بما يساعد على استخراج بيانات الحركة النقدية ٠ وهذا الشكل يسرى على كافة مستوياتها سواء كانت مساعدة أو فرعية أو غيرها ٠ وسوف نعرض شكل هذه الحسابات الوسيطة للحركة النقدية في الصفحة رقم ١٧٧ ٠

أما الحسابات التى لا تتعلق بالحركة النقدية ، وهى في مثالنا السابق حسابات مخزون المستلزمات فتأخذ شكلا آخر ، ففى دفتر الأستاذ العام يمكن أن يظهر حـ/١٣١ كما يلى :

منه حسابات مخزن المستلزمات السلعية رقم ١٣١ له

تاريخ	بيـان	حـ/١٣١	حـ/١٣١١	حـ/١٣١٢		.... الخ	

كذلك يظهر في دفتر الأستاذ المساعد حـ/١٣١١ كما يلى :

منه حساب مخـزن الخامات رقـم ١٣١١ له

تاريخ	بيـان	حـ/١٣١١	حـ/١٣١١١	حـ/١٣١١٢	.... الخ	

الفصل العاشر

طرق اعداد الموازنة النقدية

في ضوء البيانات الخاصة بالموازنة النقدية[1] وضع النظام طريقة معينة لاعداد الموازنة ولكنه في الوقت ذاته أجاز للوحدات أن تتبع طرقا بديلة تحقق الهدف المطلوب من ضرورة ربط الحركة النقدية بالدليل المحاسبى سواء بامساك دفاتر تحليلية تفى بهذا الغرض أو بأى طريقة أخرى ، مع مراعاة الالتزام بقاعدة توسيط الحسابات الشخصية في كافة المعاملات النقدية مهما اختلفت طرق الاعداد ٠

وسوف نعرض في هذ الفصل الطريقة التى وضعها النظام الى جانب طريقتين بديلتين تم تطبيقهما في بعض الوحدات ٠

أولا : طريقة النظام (طريقة موازين المراجعة)

تستغل هذه الطريقة فكرة الربط بين بيانات الموازنة والدليل المحاسبى حيث أصبحت حركة المقبوضات والمدفوعات محصورة في مجموعة الحسابات الشخصية ، ومن ثم يمكن استخراج عناصر هذه الحركة وبياناتها من تلك الحسابات وذلك باستخدام ميزان المراجعة الخاص بالأستاذ المساعد للحسابات الشخصية ٠

اسس الطريقة :

وفي سبيل ذلك قضي النظام باتباع مجموعة من القواعد تتعلق بالموضوعات التالية :

١ ــ معالجة المشتريات والمبيعات النقدية ٠

---

(١) راجع الفصل التاسع ٠

٢ ــ معالجة قيود الالغــاء والرد ٠

٣ ــ نظام القيد بالحسابات ، ونظام استخراج موازين المراجعة ٠
وفيما يلى شرح موجز لهذه القواعد ٠

١ ــ معالجة المشتريات والمبيعات النقدية :

كقاعدة عامة يتم توسيط حساب « الموردين » لاثبــات المشــتريات (مستلزمات سلعية ، مستلزمات خدمية ، مشتريات بغرض البيــع) سواء تمت عملية الشراء بالأجل أو نقدا ٠

وبجانب الحسابات الشخصية التى تفتح بدفتر الأســتاذ المساعد للموردين لكل مورد بالنسبة للمشتريات الآجلة ــ بفتــح حســاب شـخصي باسم « موردون نقــدا » مقسما طبقا للقطاعات المحلية والأجنبية كلما أمكن ، وفي نهاية كل فترة دورية تثبت فيه قيمة هذه المشتريات بقيــد اجمالى ٠ وبالمثل يفتح حساب شخصي باسم « عملاء نقــدا » بدفتر الأستاذ المســاعد للعملاء مقسما أيضا طبقا للقطاعات المختلفة اذا أمكن ذلك والا يعتبر ضــمن القطــاع العائلى ٠

٢ ــ معالجة قيود الالغــاء والرد :

قضي النظام باثبات قيود الالغــاء والرد في نفس الجــانب الــذى سبق أن قيدت فيه العمليات التى الغيت أو ردت ٠ ويكون تسجيلها اما بالمــداد الأحمر أو بوضعها بين قوسين لاظهار طبيعتها العكسية ٠

والغرض من هذه الطريقة في المعالجة هو اظهــار العمليات النقــدية على طبيعتها الأصلية كمقبوضات أو مدفوعات ٠

ونورد فيما يلى مثالا لايضاح كيفية المعــالجة :

اذا أصدرت الوحدة شيكا لأحد الموردين ، فان هــذه العمليــة تعتبر عنصرا من عناصر المدفوعات ٠

فاذا حدث ــ لأى سـبب من الأسباب ــ أن أعيد هذا الشيك من المورد وقامت الوحدة بالغائه ، فانه يمكن اثبات قيد الالغــاء باحدى طريقتين :

الطريقة الأولى : أن يقيد هذا الشيك الملغى في يومية المقبوضات مقابل قيد القيمة لحساب المورد ٠

الطريقة الثانية : أن يقيد الشيك في نفس اليومية الأصلية (يومية المدفوعات) وفي نفس الخانات التى أثبتت فيها عند اصداره ولكن بالمداد الأحمر أو بين قوسين ليتم استبعاد قيمته من اجمالى المدفوعات ٠

ويعاب على الطريقة الأولى في المعالجة أن القيمة سوف تظهر ضمن عناصر المقبوضات في حين أنها لا تمثل تحصيلات للوحدة ، كما ستظهر المدفوعات متضخمة بقيمة ما تم الغاؤه من شيكات ٠

لذلك قضي النظام باتباع الطريقة الثانية لمعالجة قيود الالغاء والرد ، تلافيا لما تؤدى اليه الطريقة الأولى من عدم تمثيل للواقع ٠

ورغم أن النظام لم يوضح ما اذا كانت هذه الطريقة في معالجة الالغاء والرد تقتصر على الحسابات النقدية ٠ أم تمتد لغيرها من التسويات الأخرى والعمليات الآجلة ، فاننا نرى أن تعالج كافة قيود الالغاء والرد (نقدية وغير نقدية) بالكيفية المشار اليها ، حتى تمثل جوانب الحسابات (المدينة والدائنة) حقيقة حركة هذه الحسابات ٠

٣ ــ نظام القيد بالحسابات ، ونظام استخراج موازين المراجعة :

والمقصود « بنظام القيد بالحسابات » في هذا المجال هو اتباع طريقة معينة للترحيل الى الحسابات الشخصية على اختلاف مستوياتها ، على أن يراعى تصميمها بالشكل الذى يتمشي مع هذه الطريقة من حيث فصل الرصيد في أول المدة عن حركة المعاملات خلال المدة ، مع تقسيم حركة المعاملات خلال المدة الى خانتين رئيسيتين تخصص الأولى للمعاملات النقدية ، والثانية للتسويات الأخرى ٠

وتبعا لذلك يكون شكل الحساب كما هو موضح بالصفحة التالية :

نموذج استاذ الحسابات الشخصية

منه | له

رصيد أول المدة	حركة العام			الجملة	بيان	رقم المستند	التاريخ	رصيد أول المدة	حركة العام			الجملة	بيان	رقم المستند	التاريخ
	نقدية		أخرى						نقدية		أخرى				
	العام الحالى	سنوات سابقة							العام الحالى	سنوات سابقة					

وفي نهاية كل فترة (شهر أو أكثر) أو في نهاية العام يتم اسـتخراج موازين المراجعة المختلفة بالرصيد والحركة بنفس التقسيمات وبذلك يكون شـكل ميزان المراجعة على الوجه التالى :

نموذج ميزان مراجعة

رقم الحساب	اسم الحساب	رصيد مدين فى أول المدة	حركة العام (المدينة)			إجمالى مدين فى آخر المدة	رصيد دائن فى أول المدة	حركة العام (الدائنة)			إجمالى دائن فى آخر المدة	رصيد آخر المدة	
			نقدية		أخرى			نقدية		أخرى		مدين	دائن
			العام الحالى	سنوات سابقة				العام الحالى	سنوات سابقة				

كيفية استخراج البيانات وفقا لطريقة النظام :

بعد اعداد موازين المراجعة بالصورة المرسومة آنفا ، يمكن استخراج بيانات الموازنة النقدية على النحو التالي :

البيانات المطلوبة	مصدر الحصول عليها
١ ـ حركة عناصر المقبوضات	يتضمن عمود حركة العام النقدية الدائنة في موازين المراجعة قيمة المقبوضات خلال الفترة (المحصل من العملاء وأوراق القبض ، اعانات ٠٠ الخ) ٠
٢ ـ حركة عناصر المدفوعات	يتضمن عمود حركة العام النقدية المدينة في موازين المراجعة قيمة المدفوعات خلال الفترة (المسدد للموردين ، المسدد من أوراق الدفع ٠٠٠ الخ) ٠
٣ ـ القطاعات الاقتصادية المتعاملة مع الوحدة	ان توزيع المقبوضات من العملاء المحليين والمدفوعات للموردين المحليين على القطاعات المختلفة لا يمثل أية مشكلة اذ يمكن التوصل الى هذا التوزيع من الحسابات الجزئية الخاصة بهؤلاء العملاء والموردين ٠ أما المشكلة الحقيقية فهى توزيع المعاملات الخارجية مع العملاء والموردين الى نقد حر واتفاقيات دفع ، وكذلك توزيع المعاملات المحلية والخارجية على القطاعات المختلفة بالنسبة لبقية الحسابات الشخصية (من مدينين متنوعين ومختلفين ودائنين متنوعين ومختلفين) ٠

ويمكن حل هذه المشكلة اما عن طريقة تقسيم كل حساب شخصي الى حسابات قطاعية ، أو عن طريق استخدام دفاتر بيانية اضافية .

٤ ـ حركة النقدية المتعلقة بنشاط السنة وتلك المتعلقة بنشاط السنوات السابقة .

ويمكن التوصل الى ذلك باحدى طريقتين :

الطريقة الأولى : تفترض أن أرصدة أول المدة لحسابات عناصر المقبوضات عند تحصيلها تمثل المقبوضات عن سنوات سابقة ، وبذلك تكون المقبوضات عن نشاط السنة هى الفرق بين حركة العام وأرصدة أول المدة لهذه الحسابات .

وبالمثل تفترض هذه الطريقة أن أرصدة أول المدة لحسابات عناصر المدفوعات عند سدادها تمثل المدفوعات عن سنوات سابقة ، وبذلك تكون المدفوعات عن نشاط السنة هى الفرق بين حركة العام وأرصدة أول المدة لهذه الحسابات .

وتتميز هذه الطريقة بسهولتها ، غير أنه يعاب عليها أنها تفترض أن المستحقات للوحدة أو عليها (ممثلة في أرصدة أول المدة) تحصل أو تسدد أولا ، وهو ما لا يمكن التسليم بصحته على وجه الاطلاق .

الطريقة الثانية : وتعتمد على تقسيم خانة حركة العام النقدية الى العام الحالى وسنوات سابقة ، على النحو الذى صورناه سابقا في حسابات الأستاذ .

عيوب الطريقة :

١ ـ تعتمد هذه الطريقة التى حددها النظام لاعداد الموازنة النقدية على موازين المراجعة ، ومن ثم فهى لا تصلح للوحدات التى لا تعد هذه الموازين في فترات دورية بالنظر الى الجهد الذى يتطلبه اعدادها ولا سيما موازين الحسابات الشخصية .

٢ ـ كذلك تعتمد هذه الطريقة على تخصيص حسابات معينة تستخرج منها حركة كل نوع من المقبوضات أو المدفوعات ، وينجم عن ذلك أن العمليات النقدية التى تسجل في الحساب المخصص لنوع أو تقسيم معين منها كثيرا ما تشمل معاملات لا تمت الى هذا النوع بصلة .

فمثلا المقبوضات التى تسجل في حساب العملاء تشمل الى جانب ثمن المبيعات ما قد تحمل به هذه الحسابات من فوائد تأخير او مصاريف قطع أو غيرها وبالتالى فان هذه المقبوضات لا تمثل قيمة المبيعات النقدية فحسب كما أراد النظام وانما تمثل المحصل من العملاء ، وبصفة عامة قد يحدث تضارب بين التقسيم النوعى للمعاملات النقدية وبين دليلها المحاسبى ، ولسنا في حاجة الى القول بانه في هذه الحالة يجب احترام التقسيم النوعى .

٣ ـ تثير هذه الطريقة مشاكل فنية كثيرة تتعلق بكيفية قيد كثير من المعاملات التى لم يتعرض لها النظام ، هذا فضلا عما تتطلبه من جهد ووقت في تسجيل القيود بتوسيط الحسابات الشخصية ، وما يترتب على هذا التوسيط من دلالات خاطئة كما أوضحنا في فصل الموازنة النقدية .

ثانيا ـ طريقة تحليل المقبوضات والمدفوعات(١)

مضمون الطريقة :

تعتمد هذه الطريقة على تحليل المقبوضات والمدفوعات ، مكتفية في هذا الشأن بتحليل خانة البنك أو الصندوق في دفتر البنك أو الصندوق أو خانة النقدية في دفتر يومية المصروفات والايرادات ، ويتم بمقتضاها تحليل

---

(١)هذه الطريقة قدمها الاستاذ محمد عبد الفتاح ابراهيم في محاضرة عن الموازنة النقدية ضمن برنامج النظام المحاسبى الموحد بجمعية ادارة الاعمال العربية في ١٩٦٩ .

المقبوضات والمدفوعات وفقا للمعاملات الخاصة بنشاط السنة السابقة والمعاملات الخاصة بنشاط السنة الحالية ، على أن يتم تسجيل رقم الحسابات طبقا « لدليل الموازنة النقدية » وهو دليل خاص يحقق ربط بيانات الموازنة بالدليل المحاسبى ، هذا الى جانب تسجيل رقم حساب البنك أو الصندوق ٠

وفي نهاية كل شهر يتم تحليل خانتى المقبوضات والمدفوعات الخاصة بنشاط السنة السابقة ، وخانتى المقبوضات والمدفوعات المتنوعة الأخرى الخاصة بنشاط السنة الحالية وتبويبها طبقا للدليل المحاسبى للموازنة النقدية ٠

وبانتهاء مطابقة حركة الصندوق بيومية أمين الخزينة ، وحركة الحساب الجارى بالبنك بكشف حساب البنك ، يعد « قيد اليومية العامة » لاجمالى عمليات الشهر ٠

ويتم الترحيل الى قوائم الموازنة النقدية من « قيد اليومية العامة » لاجمالى عمليات الشهر ٠

مزايا وعيوب الطريقة :

تتميز هذه الطريقة بانها ذللت الصعوبات التى تثيرها الطريقة الواردة بالنظام ، كما تتميز أيضا بالسهولة في استخراج بيانات الموازنة النقدية ، غير أنه يؤخذ عليها ما يلى :

١ ـ اضطرار الوحدة الى امساك دليل اضافى هو « دليل الموازنة النقدية » واستخدام اضافات جديدة الى الترقيم الوارد بالدليل المحاسبى ورموز في البعض الآخر ، وجدير بالذكر أن بعض هذه الاضافات يحتاج الى موافقة الجهاز المركزى للمحاسبات ٠

٢ ـ اعادة تحليل خانتى المقبوضات والمدفوعات الخاصة بنشاط السنة السابقة ، وخانتى المقبوضات والمدفوعات المتنوعة الأخرى الخاصة بنشاط السنة الحالية ثم تبويبها طبقا لأرقام الحسابات بالموازنة النقدية ، الأمر الذى يحتمل معه وقوع بعض الأخطاء ، كذلك الحال عند اعداد جداول الموازنة النقدية الشهرية ٠

٣ ـ لم تتضمن الطريقة وسيلة للرقابة الداخلية على صحة التحليل أو الترحيل لجداول الموازنة ٠

وتوضح النماذج التالية ما هية التحليل في خانة البنك والصندوق في دفتر البنك او الصندوق .

فيعرض النموذج (١) تحليل خانة الصندوق أو البنك بالنسبة للمقبوضات .

ويعرض النموذج (٢) تحليل خانة الصندوق أو البنك بالنسبة للمدفوعات .

نموذج رقم (١)

التاريخ	رقم المستند	البيان	الموازنة النقدية ــ مقبوضات								نقدية بالبنوك والصندوق ح/١٨
			مقبوضات خاصة بنشاط السنة السابقة		مقبوضات خاصة بنشاط السنة الحالية						
					المحصل من العملاء عن مبيعات العام				مقبوضات متنوعة أخرى		
					١٦١١١	١٦١١٢	١٦١٢	١٦١٣			
			مليم جنيه	ح/رقم	مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه	ح/رقم	مليم جنيه
		ما قبله									
		نقل بعده									

نموذج رقم (٢)

التاريخ	رقم المستند	البيـــان	الموازنة النقدية ـــ مدفوعات															نقدية بالبنوك والصندوق ح/١٨	
			مدفوعات خاصة بنشاط السنة السابقة			مدفوعات عن نشاط السنة الحالية													
						المسدد للموردين عن مستلزمات العام								مدفوعات متنوعة أخرى					
						٢٦١١١		٢٦١١٢		٢٦١٢		٢٦١٣							
			مليم	جنيه	ح/رقم	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه	ح/رقم		مليم	جنيه
		ما قبله																	
		نقل بعده																	

ثالثا ــ طريقة تقسيم يوميات وأستاذ المقبوضات والمدفوعات[1] :

مضمون الطريقة :

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم يوميتى المقبوضات والمدفوعات ، بحيث تاخذ كل منها شكل جدول الموازنة النقدية هذا الى جانب امساك « دفتر أستاذ موازنة نقدية » بنفس الشكل حيث تخصص صحيفة أو أكثر لكل حساب من الحسابات الشخصية الوسيطة المستخدمة لأغراض الموازنة النقدية ٠

وفيما يلى خطوات اعداد الموازنة وفقا لهذه الطريقة :

١ ــ تثبت قيود المدفوعات (أو المقبوضات) في اليومية المختصة كالعادة بالنسبة لخانات : التاريخ ، رقم المستند أو القيد ، البيان ، والقيمة (الاجمالى) ثم تدرج القيمة في الخانة المختصة (نشاط السنة أو نشاط سنوات سابقة) ، تبعا للقطاع ، وفي تقديرنا أنه ليس هناك مبرر لتخصيص خانة مستقلة للتسديدات طويلة الاجل لأنها محدودة للغاية ومحصورة في حسابى ١٤ ، ٢٤

٢ ــ في ذات الوقت ومن واقع نفس المستندات يتم الترحيل للحساب الوسيط المختص باستاذ الموازنة النقدية ، حيث يقيد فيه بنفس الطريقة التى تم بها في يومية المدفوعات أو المقبوضات ٠

٣ ــ في نهاية الشهر تتم مطابقة حركة الصندوق بيومية امين الخزينة وحركة البنك بكشف حساب البنك ، ثم تجمع أعمدة كل يومية ويطابق مجموع عمودى الصندوق والبنك باجمالى مجاميع أعمدة القطاعات فيها ٠

كذلك تجمع حركة الشهر لكل حساب من الحسابات في أستاذ الموازنة النقدية ويطابق الاجمالى مع التحليل الخاص بتوزيع العمليات على القطاعات المختلفة ٠

٤ ــ تدرج اجماليات حركة الحسابات الوسيطة المستخرجة من أستاذ الموازنة النقدية في نهاية حركة الشهر بيومية العمليات النقدية في شكل جدول موازنة نقدية ، ثم تطابق اجماليات الخانات المماثلة في كل من الأستاذ واليومية ، ويصبح جدول الموازنة المشار اليه مصدرا لاعداد قيد اليومية العامة الشهرى للمدفوعات أو المقبوضات ٠

---

(١) هذه الطريقة قدمها الأستاذ فؤاد عثمان العشرى في محاضرة القاها عن الموازنة النقدية بمركز البحوث والدراسات العربية (أراك) ــ مايو ١٩٧٠

هذا ويراعى ان يكون الأستاذ العام (بمختلف مستوياته) مصمما وفقا للشـــكل الذى نص عليه النظام والسابق الاشارة اليه عندما عرضنا لطريقة موازين المراجعة ، كما يراعى أيضا اتباع طريقة معالجة قيود الالغـــاء والرد التى حددها النظام ٠

مزايا الطريقة :

١ ـ سهولة استخراج بيانات الموازنة (شهريا) ٠

٢ ـ تحقيق رقابة داخلية على صحة عمليات التحليل والترحيـــل ، تتمثل في :

(أ) مطابقة اجمالى الحركة النقدية بالاجمـــالى الذى يظهـــره الأستاذ العام ٠

(ب) مطابقة التحليل الى القطاعات المتعـــاملة ، والى نشـــاط السنة ونشاط السنوات السابقة بموجب جدول الموازنة النقدية الذى يثبت شهريا في نهاية حركة يومية المدفوعات والمقبوضات ٠

٣ ـ يعتبر استاذ الموازنة النقدية استاذا عاما تفصيليا للحركة النقـدية للحسابات الوسيطة ، وهو بهذه الصفة يفيد في عمليات المراجعة أو الفحص ٠

وفيما يلى مثال رقمى يوضح كيفية استخدام هذه الطريقة ٠

مثال رقمى (للمدفوعات) :

خلال شهر يناير ١٩٧٥ تمثلت العمليات النقدية (مدفوعات) فيما يلى:

	المبلغ جنيه	الجهة المسدد اليها	بيان
١ ـ	٢٥٠	الشركة العامة للمنتجات المعدنية	سداد رصـيد مســـتحق عن توريد مستلزمات تمت خـلال ١٩٧٤ ٠
٢ ـ	١٧٥	صراف الشركة	صافي أجور العـاملين عن شهر ديسمبر ١٩٧٤
٣ ـ	٢٠٠٠	شركة مدينـة نصر للاسـكان والتعمير	مقدم ثمن قطعة أرض لاقـامة مخازن عليها ٠
٤ ـ	١٣٠	الورشة الفنيـــة للاصـلاحات (قطاع خاص)	سداد فواتير اصلاح سيارات تمت خلال يناير ١٩٧٥

المبلغ (جنيه)	الجهة المسدد اليها	بيان
٥ ــ ١٥	مرفق مياه القاهرة	تأمين عدادات مياه تم تركيبها خلال يناير ١٩٧٥
٦ ــ ١٢٠	هيئة المواصلات السلكية واللاسلكية	فواتير التليفونات حتى شهر سبتمبر ١٩٧٤ (قيدت في ديسمبر ١٩٧٤) ٠
٧ ــ ٣٢	محكمة القاهرة الابتدائية	تأمين قضية (تعيين خبير) ٠
٨ ــ ٢٢٠	هيئة التأمينات الاجتماعية	التأمينات عن أجور العاملين عن شهر ديسمبر ١٩٧٤
٩ ــ ١٣١١	البنك المركزى المصرى	فوائد القرض عن شهر ديسمبر ١٩٧٤ ٠
١٠ ــ ١٧٨٠	صراف الشركة	صافي أجور العاملين عن شهر يناير ١٩٧٥
١١ ــ ٢٢٢	هيئة التأمينات الاجتماعية	التأمينات عن أجور العاملين عن شهر يناير ١٩٧٥ ٠
١٢ ــ ١٣٠٠	البنك المركزى المصرى	مقابل احتياطى شراء السندات الحكومية طبقا للتوزيعات التى تمت في ١٩٧٤/١٢/٣١ ٠
١٣ ــ ١٥٠٠	الشركة العالمية بانجلترا	رصيد ما تم استيراده من مستلزمات خلال ١٩٧٤ ٠
١٤ ــ ٧	مندوب المشتريات	مصاريف انتقال خلال يناير ١٩٧٥ (سددت من الخزينة) ٠

الحـــل :

يوضح النموذج (١) صفحة يومية المدفوعات ٠

ويوضح النموذج (٢) صفحة أستاذ الموازنة النقدية ، وقد تم فتح الحسابات المختلفة في كشف واحد (للتبسيط) على أساس أن كل جزء من هذا النموذج يمثل صحيفة مستقلة لكل حساب وسيط ٠

ومن واقع جدول الموازنة الظاهر في يومية المدفوعات ، يعد قيد اليومية العامة عن المدفوعات (نموذج ٣) ٠

(نموذج ١)

عن شهر يناير ١٩٧٥

تاريخ	رقم القيد	بيانات	نقدية بالصندوق	بنك حساب جاري	رقم الحساب الوسيط	مدفوعات عن نشاط السنة: محلي: ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	خارجي: حر	اتفاق	مدفوعات عن سنوات سابقة (تسديدات أخرى): محلي: ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	خارجي: حر	اتفاق
			جـ	جـ		جـ	جـ	جـ	جـ	جـ	جـ	جـ	جـ	جـ	جـ
١/١	١	الشركة العامة للمنتجات المعدنية سداد رصيد ١٩٧٤/١٢/٣١		٢٥٠	٢٦١							٢٥٠			
١/١	٢	مرتبات العاملين عن شهر ديسمبر ١٩٧٤		١٧٥٠	٢٧٤١								١٧٥٠		
١/٣	٣	شركة مدينة نصر للإسكان والتعمير مقدم ثمن أرض		٢٠٠٠ [1]	٢٧٢٢		٢٠٠٠								
١/٥	٤	الورشة الفنية - سداد فواتير إصلاحات		١٣٠	٢٦١			١٣٠							
١/١٣	٥	مرفق مياه القاهرة - تأمينات		١٥	١٦٣١		١٥								
١/١٤	٦	هيئة المواصلات السلكية واللاسلكية فواتير تليفونات		١٢٠	٢٦١							١٢٠			
١/١٥	٧	محكمة القاهرة الابتدائية - تأمين قضية		٣٢	١٦٣١	٣٢									
١/١٥	٨	هيئة التأمينات الاجتماعية - تأمينات ديسمبر ١٩٧٤		٢٢٠	٢٦٣٥						٢٢٠				
١/٢٣	٩	البنك المركزي - فوائد القرض عن ديسمبر ١٩٧٤		١٣١١	٢٧٤٣							١٣١١			
١/٢٨	١٠	مرتبات العاملين عن شهر يناير ١٩٧٥		١٧٨٠	٢٧٤١			١٧٨٠							
١/٢٩	١١	هيئة التأمينات الاجتماعية - تأمينات يناير ١٩٧٥		٢٢٢	٢٦٣٥	٢٢٢									
١/٣٠	١٢	البنك المركزي المصري أ - شراء سندات		١٣٠٠	٢٧٢٤							١٣٠٠			
١/٣١	١٣	الشركة العالمية (بانجلترا) تحويل الرصيد		١٥٠٠	٢٦١									١٥٠٠	
١/٣١	١٤	مصاريف انتقال مندوب المشتريات	٧	—	٢٦١			٧							
		اجمالي حركة المدفوعات عن يناير ١٩٧٥	٧	١٦٣٠٠		٢٥٤	٢٠١٥	١٩١٧	—	—	٢٢٠	٢٩٨٠	١٧٥٠	١٥٠٠	—

رقم الحساب	اسم الحساب	اجمالي	نقدية بالصندوق	بنك حساب جاري	رقم الحساب الوسيط	مدفوعات عن نشاط السنة: محلي: ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	خارجي: حر	اتفاق	مدفوعات عن سنوات سابقة: محلي: ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	خارجي: حر	اتفاق
		جـ													
٢٦١	موردون	٢٠٠٧	٧	٢٠٠٠				١٣٧				٣٧٠		١٥٠٠	
٢٧٤١	أجور مستحقة	٣٥٣٠	—	٣٥٣٠				١٧٨٠					١٧٥٠		
٢٧٢٢	دائنو شراء أصول ثابتة	٢٠٠٠	—	٢٠٠٠			٢٠٠٠								
١٦٣١	تأمينات لدى الغير	٤٧	—	٤٧		٣٢	١٥								
٢٦٣٥	هيئة التأمينات الاجتماعية	٤٤٢	—	٤٤٢		٢٢٢					٢٢٠				
٢٧٤٣	فوائد مستحقة	١٣١١	—	١٣١١								١٣١١			
٢٧٢٤	دائنو شراء سندات حكومية	١٣٠٠		١٣٠٠								١٣٠٠			
		١٠٦٣٧	٧	١٠٦٣٠		٢٥٤	٢٠١٥	١٩١٧	—	—	٢٢٠	٢٩٨١	١٧٥٠	١٥٠٠	—

(١) في حالة تقسيم خانة البنك الى « تمويل النشاط الجارى » و « تمويل النشاط الاستثمارى » يثبت هذا المبلغ في خانة « تمويل النشاط الاستثمارى » .

(٢) استخرجت بيانات هذا الجدول من اجماليات حركة الحسابات الشخصية والوسيطة بأستاذ الموازنة النقدية الموضحة بالنموذج (٢) . ويلاحظ مطابقة المجاميع النهائية مع مجاميع اليومية .

(نموذج ٢)

أستاذ الموازنة النقدية (مدفوعات)

اسم الحساب : موردون — رقم الحساب ٢٦١

التاريخ	رقم المستند	بيان	نقدية وورق بالصندوق	بنك حساب جاري	مدفوعات عن نشاط السنة: محلي: ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	خارجي: حر	اتفاق	مدفوعات عن سنوات سابقة، تسديدات أخرى: محلي: ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	خارجي: حر	اتفاق
			جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١/١	١	الشركة العامة للمنتجات - سداد رصيد ١٩٧٤/١٢/٣١		٢٥٠							٢٥٠			
١/٥	٤	الورشة الفنية - فواتير اصلاحات		١٣٠			١٣٠							
١/١٤	٦	هيئة المواصلات السلكية واللاسلكية - فواتير تليفونات		١٢٠							١٢٠			
١/٣١	١٣	الشركة العالمية (بانجلترا) تحويل الرصيد		١٥٠٠									١٥٠٠	
١/٣١	١٤	مندوب المشتريات - مصاريف انتقال	٧	—			٧				—			
			٧	٢٠٠٠			١٣٧				٣٧٠		١٥٠٠	

اسم الحساب : اجور مستحقة — رقم الحساب ٢٧٤١

التاريخ	رقم المستند	بيان	نقدية	بنك	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق
١/١	٢	مرتبات العاملين عن شهر ديسمبر ١٩٧٤		١٧٥٠								١٧٥٠		
١/٢٨	١٠	" " " يناير ١٩٧٥		١٧٨٠			١٧٨٠							
				٣٤٣٠			١٧٨٠					١٧٥٠		

اسم الحساب : دائنو شراء أصول قائمة (قديمة) — رقم الحساب ٢٧٢٢

التاريخ	رقم المستند	بيان	نقدية	بنك	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق
١/٣	٣	شركة مدينة نصر للاسكان والتعمير - مقدم ثمن الارض		٢٠٠٠		٢٠٠٠								

اسم الحساب : تامينات لدى الغير — رقم الحساب ١٦٣١

التاريخ	رقم المستند	بيان	نقدية	بنك	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق
١/١٣	٥	مرفق مياه القاهرة - تامينات توصيلات		١٥		١٥								
١/١٥	٧	محكمة القاهرة الابتدائية - تامين		٣٢	٣٢									
				٤٧	٣٢	١٥								

اسم الحساب : هيئة التامينات الاجتماعية — رقم الحساب ٢٦٣٥

التاريخ	رقم المستند	بيان	نقدية	بنك	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق
١/١٥	٨	التامينات عن شهر ديسمبر ١٩٧٤		٢٢٠						٢٢٠				
١/٢٦	١١	التامينات عن شهر يناير ١٩٧٥		٢٢٢	٢٢٢									
				٤٤٢	٢٢٢					٢٢٠				

اسم الحساب : فوائد مستحقة — رقم الحساب ٢٧٤٣

التاريخ	رقم المستند	بيان	نقدية	بنك	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق
١/٢٣	٩	فوائد القرض عن شهر ديسمبر ١٩٧٤		١٣١١							١٣١١			

اسم الحساب : دائنو شراء سندات حكومية — رقم الحساب ٢٧٢٤

التاريخ	رقم المستند	بيان	نقدية	بنك	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق	ق.ع خدمات	ق.ع أعمال	قطاع خاص	حر	اتفاق
١/٣٠	١٢	إيداع مقابل إ. شراء مستندات ١٩٧٤		١٣٠٠							١٣٠٠			

(١) كل جزء من هذا الكشف يمثل صحيفة او أكثر مستقلة بأستاذ الموازنة النقدية .

نموذج رقم (٣)

بيـــان	الدليل المحاسبي			تفصيلي	كلي	
	جزئي	فرعي	مساعد		لـــه	منـه
من مذكورين :				جنيه	جنيه	جنيه
حـ مدينون متنوعون			١٦٣			٤٧
حـ/تأمينات لدى الغير		١٦٣١		٤٧		
حـ/موردون :			٢٦١			٢٠٠٧
حـ/موردو القطاع العام		٢٦١١		٣٧٠		
موردو قطاع عام أعمال	٢٦١١٢					
موردو القطاع الخاص		٢٦١٢		١٣٧		
حـ/ « الخارج (حر)		٢٦١٣		١٥٠٠		
حـ/دائنون متنوعون			٢٦٣			٤٤٢
حـ/هيئة التأمينات الاجتماعية حساب جاري.	٢٦٣٥١	٢٦٣٥		٤٤٢		
حـ/دائنون مختلفون			٢٧٢			٣٣٠٠
حـ/دائنو شراء أصول قائمة (قديمة).		٢٧٢٢		٢٠٠٠		
حـ/دائنو شراء سندات حكومية .		٢٧٢٤		١٣٠٠		
حـ/مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة :			٢٧٤			٤٨٤١
حـ/أجور مستحقة .		٢٧٤١		٣٥٣٠		
حـ/فوائد مستحقة .		٢٧٤٣		١٣١١		
إلى مذكورين:						
حـ/نقدية بالصندوق :			١٨١		٧	
حـ/صندوق الإدارة :		١٨١١		٧		
حـ/بنك حساب جاري.			١٨٢		١٠٦٣٠	
تمويل النشاط الجاري.		١٨٢١		٨٦٣٠		
« « الاستثماري.		١٨٢٢		٢٠٠٠		
					١٠٦٣٧	١٠٦٣٧

البابُ الثالث

معالجة حســابات الميزانية

الفصل الحادى عشر

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

نظرا للترابط الوثيق بين حسابى الاصول الثابتة والمشروعات **تحت** التنفيذ فسوف نعالجهما معا في هذا الفصل . ورغبة في تجميع كل ما يتعلق بالموضوع في مكان واحد ، فقد رأينا أن نتناول هنا موضوعى اهلاك **الاصول** الثابتة نقلا من فصل التحويلات ، وصيانة الاصول الثابتة نقلا من **فصل** المستلزمات الخدمية .

وعلى ذلك نعالج في هذا الفصل الموضوعات التالية :

أولا : استخدام حساب التكوين السلعى .
ثانيا : شراء الاصول الثابتة من السوق المحلى .
ثالثا : استيراد الاصول الثابتة .
رابعا : انشاء الاصول الثابتة .
خامسا : اقتناء الاصول الثابتة عن طريق الهدايا .
سادسا : المصروفات الرأسمالية .
سابعا : النفقات الايرادية المؤجلة .
ثامنا : تخريد الاصول الثابتة .
تاسعا : بيع الاصول الثابتة نقدا .
عاشرا : بيع الاصول الثابتة بالتقسيط .
حادىعشر : مثال رقمى عن عمليات انشاء وبيع الاصول الثابتة .
ثانىعشر : اهلاك الاصول الثابتة .
ثالثعشر : صيانة واصلاح الاصول الثابتة .
رابععشر : بعض الحالات عن الاصول الثابتة .

أولا : استخدام حساب التكوين السلعى

ذكرنا في الفصل السادس أن النظام قد استحدث حساب رقم ١٢١ « التكوين السلعى » لتتجمع فيه المشروعات المقرر للوحدة تنفيذها

طبقا لخطتها الاستثمارية ، وذلك بهدف حصر تكلفة هذه المشروعات في منطقة واحدة يسهل مراقبتها ومتابعة تنفيذها ٠

ولقد أشرنا منذ البداية[1] الى ضرورة توسيط هذا الحساب لاثبات كافة العمليات المتعلقة بالاصول الثابتة : بمعنى عمليات شراء الأصول المتكاملة والمهيأة للانتاج ، الى جانب عمليات انشاء أصول او تركيبها واعدادها للتشغيل ، وكان سندنا في ذلك ان هذا الاسلوب يتمشي مع ما قضي به النظام من تقسيم حساب « التكوين السلعى » طبقا للتقسيم الوارد بالدليل للحسابات من ١١١ الى ١١٨ ، ولم يستثن النظام أيا من حساب الاصول الثابتة في حين أن بعض أنواعها يشترى متكاملا ومهيأ للاستغلال كوسائل النقل والأثاث ٠

وكان من راى البعض تحميل الاصول الثابتة التى تشترى معدة ومهيأة للاستغلال على الحساب النوعى المختص بالاصول الثابتة مباشرة عند ورودها دون توسيط حساب المشروعات تحت التنفيذ ، وقد حسم هذا الخلاف بالمنشور التفسيرى رقم ٣ لسنة ١٩٦٨ ، (مسلسل ٥) الصادر عن اللجنة الفنية الدائمة للنظام ، والذى قضي بتقسيم الحساب ١٢١ الى حسابات فرعية وجزئية وتحليلية بما يتمشي مع تقسيمات الحسابات الخاصة بالاصول الثابتة (من ١١١ الى ١١٨) ، وبذلك تأكدت فكرة توسيط حساب التكوين السلعى لاثبات العمليات المتعلقة بكافة أنواع الاصول الثابتة ٠ غير أنه لا يستخدم في حالة اقتناء الاصل كهدية ٠

ولسنا في حاجة الى القول انه يتم توسيطه أيضا بالنسبة لجميع عناصر النفقات الايرادية المؤجلة باعتبارها من مكونات الاصول الثابتة ٠

وقد نص النظام صراحة على أن يجعل حساب التكوين السلعى دائنا بتكلفة المشروعات عندما تتكامل وتكون معدة للانتاج ٠ فالعبرة هنا ليس استخدام الاصل فعلا انما مجرد صلاحيته للاستخدام ، الا اذا كان الاستخدام قرينة على الصلاحية كما يحدث في بعض الحالات التى تتأخر فيها اجراءات الفحص والاستلام النهائية ٠

واذا ما تم ترحيل تكلفة المشروعات الى حسابات الاصول الثابتة المختصة عند صلاحيتها يبدأ حساب اهلاكها من تاريخ استخدامها الفعلى حسب القواعد المقررة ٠

---

(١) المؤلفون ـ الطبعة الاولى صفحة (٧٠) ٠

ثانيا ـ شراء الاصول الثابتة من السوق المحلى

تختلف المعالجة الدفترية لشراء الاصول وفقا لطريقة الشراء ، وذلك على النحو التالى :

١ ـ الشراء نقدا

١ ـ اثبات ثمن الشراء	من حـ / ١٢١ ـ تكوين سلعى حـ / ٠٠٠ (بحسب نوع الاصل) الى حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول[1] جديدة أو حـ/٢٧٢٢ ـ دائنو شراء أصول قديمة
٢ ـ سداد الثمن	من حـ / ٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة أو حـ / ٢٧٢٢ ـ دائنو شراء اصول قديمة الى حـ / ١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى
٣ ـ ترحيل قيمة الاصول الى حساباتها المختصة	من حـ / ١١ ـ أصول ثابتة حـ / ٠٠٠ (بحسب نوع الاصل) الى حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى حـ / ٠٠ (بحسب نوع الاصل)

* * *

٢ ـ الدفعة المقدمة

اذا نص العقد على سداد نسبة معينة من قيمة الاصول أو مبلغ معين مقدما لحين التوريد يجرى اثباته كما يلى :

---

(١) نقترح تقسيم الحساب ٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة الى الحسابات الجزئية التالية :

حـ/٢٧٢١١ ـ دائنو شراء اصول محليون
(موردو الاصل وموردو خدمات نقله وتركيبه ، وكذلك موردو الخدمات الخاصة بالنفقات الايرادية المؤجلة)

حـ/٢٧٢١٢ ـ دائنو شرآء أصول من الخارج

حـ/٢٧٢١٣ ـ دائنو تكاليف فتح اعتمادات مستندية

حـ/٢٧٢١٤ ـ دائنو انشاء أصول

ويمكن تقسيم حـ/٢٧٢٢ ـ دائنو شراء اصول قديمة بحسب الحاجة.

١ ـ استحقاق الدفعة	من حـ / ١٢٢١ ـ دفعات مقدمة الى حـ/٢٧٢١ـ دائنو شراء أصول جديدة أو حـ/٢٧٢٢ـ » » » قديمة
٢ ـ سداد الدفعة	من حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة أو حـ/٢٧٢٢ ـ دائنو شراء أصول قديمة الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى
٣ ـ استلام الاصل	من حـ / ١٢١ ـ تكوين سلعى حـ / ٠٠٠ (بحسب نوع الاصل) الى مذكورين حـ/١٢٢١ـدفعات مقدمة (قيمةالدفعة) حـ/٢٧٢١ـدائنو شراء أصول جديدة (بباقى ثمن الشراء)
٤ ـ سداد باقى الثمن	ثم يثبت قيد سداد باقى المستحق للمورد كالمعتاد . وقد يحدث ان يتم الاتفاق على جدولة السداد وفقا لتسهيلات في الدفع ومن ثم تعالج المبالغ المتبقية بمثابة قروض وفي هذه الحالة يقفل حـ/٢٧٢١ في حـ/٢٤١

★ ★ ★

٣ ـ شراء الاصول عن طريق القروض

١ ـ اثبات قيمة الاصل	من حـ / ١٢١ ـ تكوين سلعى حـ / ٠٠٠ (بحسب نوع الاصل) الى حـ / ٢٤١١ ـ قروض محلية لشراء أصول جديدة أو حـ / ٢٤١٢ ـ قروض محلية لشراء أصول قديمة
٢ ـ سداد القروض	من حـ / ٠٠٠ (بحسب نوع القرض) الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى

ويلاحظ أن هذا القيد تم على اساس أن القرض طويل الاجل ممثل في أصول موردة للوحدة كما في حالة التسهيلات الائتمانية أو تسهيلات موردين، وقد وسطنا حساب دائنو شراء أصول للفصل بين منتج الاصول أو موردها وبين الجهة التمويلية مانحة القرض ٠

ولكن قد يحدث في بعض الاحيان الحصول على قرض طويل الأجل « نقدا » كما في قروض بنك الاستثمار القومى ، وفي هذه الحالة يتم ايداع ما يتم الحصول عليه من هذا القرض بالبنك لانفاقه تباعا في شراء الأصول ٠

والمقترح أن تتم المعالجة التالية عند الحصول على القروض نقدا :

(أ) اذا كان الغرض من القرض محددا عند الحصول عليه :

من حـ / ١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى
الى حـ / ٢٤١١ ـ قروض محلية لشراء أصول جديدة
أو حـ / ٢٤١٢ ـ قروض محلية لشراء اصول قديمة
او حـ / ٢٤٢١ ـ قروض خارجية لشراء أصول

(ب) اذا كان الغرض من القرض غير محدد عند الحصول عليه :

من حـ / ١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى
الى حـ / ٢٤١ ـ قروض طويلة الاجل محلية
أو الى حـ / ٢٤٢١ ـ قروض خارجية لشراء أصول

ثم تجرى القيود الخاصة باقتناء الاصول وسداد قيمتها كالمعتاد

★ ★ ★

ثالثا : استيراد الاصول الثابتة

١ ـ فتح الاعتماد	١ ـ فتح الاعتماد :
	من حـ/١٢٢٢١ ـ اعتمادات مستندية الى حـ / ٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة حـ/٢٧٢١٢ ـ دائنون من الخارج (بقية الاعتماد)[١]

---

(١) أى بقيمة ما يخصمه البنك على حساب الشركة وفقا لاشعار الخصم المدين الذى يرسله لها في ضوء شروط الدفع للمورد ٠

حـ/٢٧٢١٣ـدائنو تكاليف فتح الاعتماد المستندى
(بعمولة ومصاريف البنك)

٢ ـ سداد عمولة ومصاريف البنك

من حـ/٢٧٢١٣ ـ دائنو تكاليف فتح الاعتماد المستندى
الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى

٣ ـ القيمة المحولة للمورد بالخارج

من حـ/٢٧٢١٢ ـ دائنون من الخارج
الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى
أو الى حـ/٢٤٢١ ـ قروض خارجية لشراء أصول
(في حالة التسهيلات)

٤ ـ المصروفات المحلية

حـ/١٢٢٢١ ـ اعتمادات مستندية
الى حـ/٢٧٢١١ ـ دائنو شراء أصول محليون
(مصاريف النولون والتأمين البحرى في حالة فوب ، مصاريف التخليص ، مصاريف التأمين والنقل حتى مخازن الشركة)

حـ/٢٧٢١١ ـ دائنو شراء أصول محليون
الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك استثمارى

هذا ويلاحظ اننا التزمنا بعدم توسيط حساب ٢٥٣ بنك جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية ، وذلك باعتباره مخصصا لحالة استيراد البضائع حسب نص النظام ، وان كنا لا نرى ما يمنع من استخدامه في حالة استيراد الاصول الثابتة أيضا . على أن يقتصر على قيمة الاعتماد الذى يموله البنك .

وفي هذه الحالة تتبع القيود التالية :
من حـ/١٢٢٢١ ـ اعتمادات مستندية
الى حـ/٢٧٢١٢ ـ دائنون من الخارج

١ ـ قيمة الاعتمـاد	من حـ/٢٧٢١٢ ـ دائنون من الخارج الى حـ/٢٥٣ ـ جارى دائن
٢ ـ تمويل حـ / ٢٥٣	من حـ/٢٥٣ ـ جارى دائن الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك استثمارى
	أما مصاريف فتح الاعتماد وغيرهـا من مصاريف محلية فتقيد كما سلف ايضاحه ٠

٢ ـ التأمين النقدى للاعتمادات

تقوم الشركة المستوردة بسداد قيمة الاعتماد المستندى الى جانب نسبة مئوية من قيمته (تختلف بحسب السلع المستوردة) كتأمين نقدى (غطاء) ٠

وقد اختلفت الآراء في معالجة هذا التأمين ، ونعرض فيما يلى أهم هـذه الآراء :

الرأى الأول :

يعالج التأمين النقدى مثل قيمة الاعتماد في حساب الاعتمادات المستندية بنفس القيود التى سبق ايضاحها أعلاه ٠ وعند الانتهاء من الاعتماد يسترد التأمين بقيد عكسي ٠

ويعاب على هذا الراى انه يخلط بين قيمة الاعتماد والتأمين النقدى ٠

الرأى الثانى :

يعتبر التأمين النقدى بمثابة تامين لدى الغير يعالج في حـ/١٦٣١ ويسترد عند انتهاء الاعتماد ٠

ويؤخذ على هذا الراى احتمال تأخير أو نسيان تسوية التأمين ٠

الرأى الثالث :

يعتبر التأمين النقدى كوديعة يعالج في حـ/١٨٣ ـ ودائع لأجل أو باخطار سابق ثم تفك الوديعة بعد انتهاء الاعتماد ٠

ونحن نفضل هذا الراى ٠

٣ ـ الرسـوم الجمركية

وتعالج باحدى الطرق الثلاث التالية :

الطريقة الأولى : سـداد تأمين لمصـلحة الجمارك على ذمة التخليص الجمركى :

١ ـ سـداد التأمين	من حـ/١٦٣٣ ـ مصلحة الجمارك ـ أمانات الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى
٢ ـ تسوية التأمين بعد معرفة الرسوم	من حـ/١٢٢٢٢ ـ رسوم جمركية الى حـ/١٦٣٣ ـ مصلحة الجمارك أمانات

ويؤخذ على هذه الطريقة ما يلى :

١ ـ لا تتمشي مع الشرح الـوارد بالنظـام لكل من حـ / ١٦٣٣ ، حـ / ٢٦٣٣١ (راجع ص ٧٠ ، ص ٧٧ من الجزء الأول من النظام)٠

٢ ـ تجعل حـ / ١٦٣٣ مصدرا لاستخراج المدفوع من الرسوم المتعلقة بالاصـول الثابتة وهذا يتعارض مع النظام ، اذ ورد بكشـف المدفوعات للموازنة النقدية حـ / ٢٦٣٣١ تحت مجمـوعة التكوين الرأسـمالى ، بينما ورد حـ/١٦٣٣ تحت مجموعة المدفوعات الاخرى٠

الطريقة الثانية ـ سداد الرسوم مباشرة :

١ ـ قيمة الرسـوم المستحقة	من حـ / ١٢٢٢٢ ـ رسوم جمركية الى حـ / ٢٦٣٣١ ـ جارى الرسوم الجمركية على أصول ثابتة مسـتوردة

٢ ـ سداد الرسوم

من حـ/ ٢٦٣٣١ ـ جارى الرسوم الجمركية
الى حـ / ١٨٢٢ ـ البنك

ويلاحظ على هذه الطريقة انها لم توسط حـ/١٦٣٣ . ولذلك فهى لا تتبع الا في حالة السداد المباشر للرسوم الجمركية .

الطريقة الثالثة ـ الجمع بين التامين والسداد المباشر:

يمكن الجمع بين الطريقتين السابقتين دون الاخلال بما ورد بالنظام وذلك على النحو التالى:

١ ـ سداد التامين

من حـ/١٦٣٣ مصلحة الجمارك ـ امانات
الى حـ / ٢٦٣٣١ ـ جارى
الرسوم الجمركية على
أصول مستوردة

من حـ/ ٢٦٣٣١ ـ جارى الرسوم الجمركية على
أصول ثابتة مستوردة
الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل
النشاط الاستثمارى

---

٢ ـ اثبات الرسوم

من حـ/١٢٢٢٢ ـ رسوم جمركية
(قيمة الرسوم)
الى حـ/١٦٣٣ ـ مصلحة الجمارك
(قيمة التأمين)
(اذا كانت الرسوم المطلوبة تساوى التامين)

أو الى مذكورين

ح/١٦٣٣ – مصلحة الجمارك
(بقية التأمين)
ح/٢٦٣٣١ – مصلحة الجمارك
(بقيمة الزيادة عن التأمين)

(اذا كانت الرسوم الجمركية تزيد عن التامين)

ثم تسدد الزيادة المطلوبة كالآتى :

٣ – سداد الزيادة

من ح/ ٢٦٣٣١ – مصلحة الجمارك – جارى
الى ح / ١٨٢٢ – بنك تمويل النشاط الاستثمارى

اما اذا كانت الرسوم المستحقة تقل عن التأمين فقد يرى تركها لعمليات تالية او يتم استردادها فتكون المعالجة كالآتى :

من مذكورين
ح/١٢٢٢٢ – رسوم جمركية (بقيمة الرسوم)
ح/٢٦٣٣١ – مصلحة الجمارك – جارى
(بقيمة رصيد التأمين المسدد بالزيادة) .
الى ح/١٦٣٣ – مصلحة الجمارك
أمانات (بكامل قيمة التأمين)

---

٤ – استرداد التأمين المسدد بالزيادة

من ح/١٨٢٢ – بنك تمويل النشاط الاستثمارى
الى ح/٢٦٣٣١ – مصلحة الجمارك

---

٤ ـ ورود الأصل واستلامه بمقر الوحدة

١ ـ اثبات المصروفات المحلية	من حـ/١٢٢٢١ ـ اعتمادات مستندية الى حـ/٢٧٢١١ ـ دائنو شراء اصول جديدة محليون (بقيمة النولون والتامين البحرى ، مصاريف التخليص، مصاريف التأمين والنقل الداخلى)
٢ ـ سداد المصروفات المحلية	من حـ/٢٧٢١١ ـ دائنو شراء اصول الى حـ/١٨٢٢ـبنك استثمارى
٣ ـ اقفال حـ/الاعتماد	من حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى حـ/٠٠٠ (الاصل) ـ القيمة فوب ـ رسوم جمركية ـ تكاليف أخرى (نولون وتأمين ومصاريف الاعتماد وتخزين نقل) الى مذكورين حـ/١٢٢٢١ ـ اعتمادات مستندية حـ/١٢٢٢٢ ـ رسوم جمركية

٥ ـ المصروفات الراسمالية للاصول الواردة

مما سبق يتضح أن حساب الاعتمادات المستندية يتحمل بتكلفة الاصول المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائى بمقر الوحدة ، أما المصروفات الراسمالية الاخرى التاليه للاستلام كنفقات التركيب فتقيد في حساب التكوين السلعى مباشرة ٠

٦ ـ عند اعداد الاصل وتهيئته للتشغيل والانتاج :

من حـ/٠٠٠ (الاصل)
حـ/٠٠٠ (القيمة فوب)
حـ/٠٠٠ (رسوم جمركية)
حـ/٠٠٠ (تكاليف أخرى)

الى ح/١٢١ ـ تكوين سلعى
ح/٠٠٠ (بحسب نوع الاصل)

مثال رقمى لعملية استيراد أصل من الخارج :

(١) تم فتح اعتماد مستندى لاستيراد آلة من الخارج قيمة الاعتماد ١٠٠٠٠ ج (سيف) .

وقد بلغت عمولة ومصاريف البنك عن فتح الاعتماد ٢٠٠ ج .

(٢) تم تحويل قيمة الاعتماد مقابل مستندات الشحن وبلغت مصاريف التحويل ٢٠ج .

(٣) وصلت الآلة ميناء الاسكندرية ، وسدد لمصلحة الجمارك ٣٠٠٠ ج تأمين لحين تقدير الرسوم الجمركية المستحقة .

(٤) بلغت الرسوم الجمركية بعد تقديرها ١٨٠٠ ج وبلغت مصاريف نقل الآلة لمقر الوحدة ٩٥ ج .

القيود :

١ ـ فتح الاعتماد

١٠٢٢٠ من ح / ١٢٢٢١ ـ اعتمادات
٨٠٠٠ ـ القيمة فوب [١]
٢٠٠٠ ـ قيمة الشحن والتأمين البحرى
٢٢٠ ـ تكاليف عمولة ومصاريف الاعتماد .

---

(١) يلاحظ اننا فصلنا ثمن شراء الآلة على أساس القيمة «فوب» تمشيا مع ما يقضي به النظام من اظهار القيمة « فوب » ، الرسوم الجمركية ، التكاليف الأخرى كل منها على حدة .

أما اذا اتفق على أن يكون سعر الشراء على اساس القيمة C.I.F. أو C. & F فان معنى ذلك أن قيمة الآلة المستوردة تتضمن قيمة التأمين البحرى والنولون البحرى (في الحالة الاولى) أو تتضمن قيمة النولون البحرى فقط (في الحالة الثانية) .

ويمكن الوصول الى القيمة « فوب » باتباع احدى طريقتين :

الأولى : يطلب من المورد أسعاره على أساس القيمة C.&F., C.IF.,F.O.B. وبذلك يمكن معرفة قيمة كل من التأمين والنولون البحرى .

الثانية : أن تتولى لجنة فنية تقدير تكلفة كل من التأمين أو النولون البحرى حسب الأحوال .

الى مذكورين :
١٠٠٠٠ حـ/٢٧٢١٢ ـ دائنـون من الخـارج
٢٢٠ حـ/٢٧٢١٣ ـ دائنـو تكاليف فتـح الاعتماد

---

٢ ـ تحـويل قيمـة الاعتماد للخارج وسـداد تكاليف فتحه

من مذكورين :
١٠٠٠٠ حـ/٢٧٢١٢ ـ دائنون من الخـارج
٢٢٠ حـ/٢٧٢١٣ ـ دائنـو تكاليف فتـح الاعتماد
١٠٢٢٠ الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثمارى.

---

٣ ـ سـداد تأمـين الجمـارك

(أ) ٣٠٠٠ من حـ/١٦٣٣ ـ مصـلحة الجمارك ـ أمانات.
٣٠٠٠ الى حـ/٢٦٣٣١
مصلحة الجمارك ـ جارى.

(ب) ٣٠٠٠ من حـ / ٢٦٣٣١ ـ مصـلحة الجمارك ـ جارى الرسوم الجمركية
٣٠٠٠ الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشـاط الاستثمارى.

---

٤ ـ اثبات قيمة الرسوم وتسوية التأمين

من مذكورين :
١٨٠٠ حـ/١٢٢٢٢ ـ رسوم جمركية
١٢٠٠ حـ/٢٦٣٣١ ـ مصلحة الجمارك ـ جارى
٣٠٠٠ الى حـ/١٦٣٣ ـ مصـلحة الجمـارك أمانات.

---

٥ ـ استرداد فـرق التأمين

١٢٠٠ من حـ/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشـاط الاستثمارى
١٢٠٠ الى حـ/٢٦٣٣١ ـ مصلحة الجمارك ـ جـارى.

٦ - تعلية الرسوم الجمركية على التكوين السلعى	١٨٠٠ من حـ / ١٢١ - تكوين سلعى ١٢١٣ - آلات ومعدات ١٢١٣١ - آلات نشاط انتاجى ١٢١٣١٢ - آلات مستوردة ١٢١٣١٢٢ - رسوم جمركية ١٨٠٠ الى حـ/١٢٢٢٢ - رسوم جمركية
٧ - مصاريف نقل الآلة للوحدة	٩٥ من حـ/١٢٢٢٢١ - اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة (تكاليف اخرى) ٩٥ الى حـ/٢٧٢١١ - دائنو شراء أصول جديدة
٨ - سداد المصاريف	٩٥ من حـ/٢٧٢١١ - دائنو شراء أصول جديدة ٩٥ الى حـ/١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط الاستثمارى
٩ - تحميل التكوين السلعى بتكلفة الآلة	١٠٣١٥ من حـ / ١٢١ - تكوين سلعى ١٢١٣ - آلات ومعدات حـ/ ١٢١٣١ - آلات نشاط انتاجى حـ/١٢١٣١٢ - آلات مستوردة ٨٠٠٠ حـ/١٢١٣١٢١ - القيمة فوب ٢٣١٥ حـ/١٢١٣١٢٣ - تكاليف اخرى ١٠٣١٥ الى حـ/ ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية

١٠ – تسوية حساب التكوين السلعى (بعد اعداد الآلة للتشغيل)	١٢١١٥ من حـ/١١٣١ – آلات نشاط انتاجى حـ/١١٣١٢ – آلات مستوردة ٨٠٠٠ حـ/١١٣١٢١ – القيمة فوب ١٨٠٠ حـ/١١٣١٢٢ – رسوم جمركية ٢٣١٥ حـ/١١٣١٢٣ – تكاليف أخرى ١٢١١٥ الى حـ/١٢١ – تكوين سلعى (حـ/١٢١٣ – ٠٠٠٠٠)

رابعا – انشاء الأصول الثابتة

تقيم الوحدة المشروعات المعتمدة لها في خطتها الاستثمارية باحد اسلوبين :

الأسلوب الأول :

أن تسند تنفيذ المشروعات الى احدى الوحدات المختصة ، وتسمى الوحدة الأصلية آمرة ، والوحدة الثانية منفذة ، وتظهر تكاليف عملية انشاء الأصول في هذه الحالة في حساب « المشروعات تحت التنفيذ » بدفاتر الوحدة الآمرة ، أما الوحدة المنفذة فتعتبر العملية بالنسبة لها من نشاطها الجارى .

الأسلوب الثانى :

أن تنفذ تلك المشروعات بمعرفة أجهزتها الفنية ، وحينئذ تسمى وحدة آمرة ومنفذة ، وفي هذه الحالة تعتبر عملية انشاء الأصول كعملية انتاجية . فتظهر عناصر تكلفتها في الجانب المدين من حساب العمليات الجارية ، على أن تجمع تكلفة ما يتم منها (في حساب المشغولات الداخلية) في جانبه الدائن ، ثم تعلى على حسابات الأصول الثابتة بتوسيط حساب المشروعات تحت التنفيذ .

وتختلف المعالجة الدفترية بحسب الأسلوب المتبع ، وقد رأينا أن نتناول فيما يلى قيود انشاء الاصول الثابتة وفقا للأسلوب الأول اى في الوحدة الآمرة فقط مرجئين شرح القيود في حالة الوحدة الآمرة والمنفذة معا الى الفصل الخاص بالمشغولات الداخلية .

١ ـ استحقاق الدفعة	**الدفعة المقدمة :** يعالج اثباتها وسدادها بنفس القيود التي سبق ايضاحها وهى : من ح/١٢٢١ ـ دفعات مقدمة الى ح/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة
٢ ـ سداد الدفعة	ثم من ح / ٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة الى ح/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثماري
	المستخلصات الجارية عن الأعمال التى تتم تباعا [1] **:**
٣ ـ قيمة المستخلص	من ح/١٢١ ـ تكوين سلعى (بقيمة الاعمال التى تمت) الى مذكورين ح/١٢٢١ ـ دفعات مقدمة (المخصوم من الدفعة المقدمة) ح/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير (بما يحتجز من ضمانات) ح/ ··· أخرى (حسب نوع الاستقطاع) ح/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة (بصافي القيمة بعد الاستقطاعات)
٤ ـ سداد صافى المستحق	من ح/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة (بصافي قيمة المستخلص بعد الاستقطاعات) الى ح/١٨٢٢ ـ بنك تمويل النشاط الاستثماري

(١) تعالج التشوينات التى تقدمها الوحدة المنفذة معاملة المستخلصات الجارية ·

وقد تمت المعالجة السابقة في ضوء ثلاثة اعتبارات هامة هى :

١ ـ استخدام حـ/٢٧٢١ بحيث يشمل مقاولى تنفيذ وانشاءات الاصول الثابتة رغم انه مخصص لموردى الأصول ، وذلك توسعا من جانبنا في معنى (الشراء) ليشمل أيضا (الانشاء) وان كان يمكن استخدام حساب جزئى مثل حـ/٢٧٢١٤ في حالة الانشاء ٠

٢ ـ تعلية ما حجز من قيمة الأعمال كضمان أو تامين على حـ/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير ، وذلك تمشيا مع شرح النظام لهذا الحساب وما جرى عليه العرف المحاسبى ٠ غير ان هذه الطريقة لا تخدم الموازنة النقدية لأن حـ ٢٧٢١ يبرز صافي المبالغ المسددة لدائنى شراء الاصول ومن ثم لا تظهر حقيقة الانفاق على التكوين الرأسمالى بالاضافة الى توزيع حساب المستحق لدائنى شراء الاصول بين أكثر من حساب ٠

لذلك نرى تعديل هذه المعالجة بحيث يظل حـ/٢٧٢١ دائنا بالجزء المحجوز كضمان أو تامين لحين سداده كما يجعل دائنا بقيمة المحتجز لحساب الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية (بالنسبة لمقاولى القطاع الخاص) ، على أن توضح صحيفة حساب المقاول (بأستاذ دائنو شراء الأصول) هذه المفردات ٠

٣ ـ اقفال حـ/١٢٢١ ـ دفعات مقدمة في حـ/١٢١ تكوين سلعى (بالنسبة للمستقطع مقابل الدفعة المقدمة السابق سدادها) وقد يرى البعض اقفاله في حـ/٢٧٢١ دائنو شراء اصول حتى يمثل الجانب الدائن من هذا الحساب اجمالى قيمة الاعمال ويظهر جانبه المدين عملية السداد ، ويكون القيد الخاص بالمستخلص في هذه الحالة كما يلى :

من حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى
الى حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء اصول (باجمالى قيمة الأعمال بدلا من صافيها) ٠

خامسا ـ اقتناء الأصول الثابتة عن طريق الهدايا

يحدث ان تقبل الوحدة أصولا ثابتة كهدايا أو تبرعات أو عينات فاذا لم تكن هذه الاصول محددة القيمة شكلت لجنة فنية لتقدير قيمتها ٠

أما طريقة معالجتها دفتريا فقد تعددت الآراء بشأنها ، الى ان حسمها قرار السيد رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٦ لسنة ١٩٦٩ ، اذ قضي
(م ١٤ ـ النظام المحاسبى)

باستخدام حـ/٢٢٧ ـ احتياطيات اخرى في قيد هذه الأصول ، وهو ما يتفق مع وجهة نظرنا (١)٠

وعلى ذلك يجرى اثباتها على النحو التالى :

من حـ/١١ ـ أصول ثابتة

حـ/٠٠٠

حـ/٠٠٠

(بحسب نوع الاصل)

الى حـ/٢٢٧ ـ احتياطيات أخرى

هذا ويلاحظ أنه لا يوجد مبرر لتوسيط حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى في هذه الحالة ، لأنه أنشيء خصيصا ليكون منطقة رقابة على الاعتمادات المخصصة للمشروعات الاستثمارية ٠

اما تكاليف اعداده وتهيئته للانتاج هى وحدها التى تسجل فى حساب التكوين السلعى أولا بأول عند استحقاقها ، وبعد اعداد الأصل للاستخدام تعلى هذه التكاليف على قيمته ٠

سادسا ـ المصروفات الرأسمالية لاقتناء وتهيئة الأصول للانتاج

تتضمن تكلفة الأصول الثابتة العناصر التالية :

(أ) تكلفة شراء الاصول محليا او تكلفة شرائها « فوب » أو تكلفة انشائها ٠

(ب) الرسوم الجمركية فى حالة شرائها من الخارج ، وكذلك مصروفات الشحن والتأمين والتخليص والنقل للداخل ٠

(جـ) مصروفات الاقتناء والتركيب وقيمة القواعد والانشاءات اللازمة لتركيبها وكافة المصروفات اللازمة لجعلها صالحة للاستعمال فيما عدا تكاليف تجارب بدء التشغيل التى تعتبر من قبيل النفقات الايرادية المؤجلة ٠

---

(١) أنظر الطبعة الأولى من كتابنا ص ٦٢

(د) المصروفات الراسمالية المتعلقة بزيادة طاقتها الانتاجية (لا لمجرد المحافظة على تلك الطاقة) ٠

وقد أوضحنا فيما سلف طريقة المعالجة الدفترية الخاصة بتكلفة الشراء والانشاء والرسوم والشحن والتأمين ، أما فيما يتعلق بمصروفات الاقتناء والتركيب وغيرها من المصروفات الراسمالية فهى اما أن تؤدى داخليا بمعرفة الوحدة ذاتها أو يكلف بها الغير ٠

وتعتبر المصروفات الراسمالية فى الحالة الاولى جزء من تكلفة « المشغولات الداخلية » اما فى الحالة الثانية فيشملها حساب « مشروعات تحت التنفيذ » ، ونتناول فيما يلى طريقة معالجة الحالة الاخيرة ، مرجئين شرح الحالة الاولى الى الفصل الحادى والعشرين ٠

طريقة المعالجة :

١ ـ لا جدال فى أن يجعل حساب ١٢١ ـ تكوين سلعى مدينا بكافة هذه المصروفات ٠

٢ ـ أما بالنسبة للحساب الدائن (الحساب الوسيط لاثبات مثل هذه المصروفات) فهناك رأيان بشأنه :

الاولى ـ توسيط الحساب « ٢٦١ ـ موردين » على أساس أن هذه المصروفات هى فى الواقع مستلزمات سلعية أو خدمية وان كانت تتعلق بعمليات رأسمالية ٠

الثانى ـ توسيط الحساب ٢٧٢١ ـ دائنو شراء اصول جديدة على أساس أن هذا الحساب هو فى الواقع حساب خاص لموردى الاصول الثابتة ، وهو الذى يعبر عن مجموع تكلفة هذه الاصول ، بدليل وروده ـ دون الحساب ٢٦١ ـ بكشف المدفوعات بالموازنة النقدية تحت مجموعة التكوين الراسمالى ، ومن ثم فان الاقتصار علي توسيطه يسهل متابعة البيانات المتعلقة بالأصول الثابتة ونحن نميل للأخذ بالرأى الثانى ٠

سابعا ـ النفقات الايرادية المؤجلة

تشمل النفقات الايرادية المؤجلة كلا من :

مصروفات التأمين ، تجارب بدء التشغيل ، ابحاث ، مستندات فنية ، فوائد سابقة على بدء التشغيل ، حملة اعلانية ، عمرات جسيمة ٠

وقد سبق ان عرفنا فى الفصل السادس (الميزانية) هذه العناصر واوضحنا أسباب اعتبارها اصلا ثابتا ٠ وجدير بالذكر انهـا لم تتضمن المصروفات الادارية خلال فترة الانشاء ولا سيما بالنسبة للمشروعات الجديدة. وفى رأينا يجب أن يخصص لهـا حساب فرعى مستقل ، والى أن يتم ذلك يمكن ادراجها مع مصروفات التأسيس ٠

أما المعالجة المحاسبية لهـا فتتم كالمعتاد من خلال حساب التكوين السلعى وبتوسيط حساب شخصي دائن ٠ وقد ورد فى الدليـل المحاسبى حـ/٢٧٢ ٠ دائنون مختلفون كما يلى :

حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة

حـ/٢٧٢٢ ـ دائنو شراء أصول قائمة

حـ/٢٧٢٣ ـ دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل

ومعنى ذلك انه لم يخصص حساب شخص وسيط لبقية عناصر النفقـات الايرادية المؤجلة وانما يستخدم لهـا حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة٠

القـاعدة العـامة للمعالجة :

وفيما يلى القيود المحاسبية لمعالجة النفقـات الايرادية المؤجلة (فيما عدا الفوائد السابقة) :

١ ـ الحصـول على عناصر الخـدمات المطلوبة	من حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى حـ/١٢١٨ ـ نفقات ايرادية مؤجلة حـ/٠٠٠ (مصروفات تأسيس ، تجارب، أبحاث ٠٠٠ وغيرها) الى حـ/٢٧٢١ ـ دائنـو شراء أصول جـديدة
٢ ـ تعلية النفقات على الاصول الثابتة	من حـ/ ١١ ـ أصول ثابتة حـ/١١٨ ـ نفقات ايرادية مؤجلة حـ/٠٠٠ الحساب المختص الى حـ/١٢١٨ ـ نفقات ايرادية مؤجلة حـ/٠٠٠٠ ـ الحساب المختص ثم تجرى قيود السداد كالمعتاد

الفوائد السابقة على بدء التشغيل :

ولايضاح معالجة هذه الفوائد نورد فيما يلى مثالا رقميا :

فى يوليو ١٩٨٢ عقدت احدى الشركات قرضا لتمويل مشروع استثمارى بمقدار مليون جنيه يسدد على عشر سنوات مع فترة سماح مدتها ٣ سنوات. وتسدد الفوائد سنويا بمقدار ١٠٪ ، علما بأن مدة تنفيذ المشروع سنةوا حدة.

أسس المعالجة :

١ ـ يبدأ استحقاق الفائدة ابتداء من استخدام القرض وهو في هذه الحالة يوليو ١٩٨٢ أما فترة السماح فتسرى على سداد الأصل الذى يبدأ فى يوليو ١٩٨٥ .

٢ ـ الفائدة التى تستحق خلال سنة انشاء المشروع وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه تعتبر نفقة ايرادية مؤجلة ويتعين سدادها اذا توافرت السيولة لدى الشركة اما اذا تأجل سدادها فيحتسب عليها فوائد تأخير وهذه تعلى على المصروفات الادارية خلال فترة الانشاء .

٣ ـ الفائدة التى تستحق بعد اتمام المشروع تعتبر فائدة جارية تعالج كمصروفات تحويلية جارية .

٤ ـ تهلك الفوائد السابقة على بدء التشغيل على خمس سنوات ابتداء من تشغيل المشروع .

قيــود المعالجة :

١ ـ اثبات استحقاق فائدة السنة الأولى	من حـ/ ١٢١ ـ تكوين سلعى حـ/١٢١٨ ـ نفقات ايرادية مؤجلة ١٠٠٠٠٠ جنيه حـ/١٢١٨٥ ـ فوائد سابقة على بدء التشغيل ١٠٠٠٠٠ جنيه الى حـ/٢٧٢٣ ـ دائنو فوائد سابقة

٢ ـ تعلية الفـــوائد على الاصول الثابتة	من حـ/ ١١ ـ اصول ثابتة حـ/ ١١٨ ـ نفقات ايرادية مؤجلة حـ/١١٨٥ ـ فوائد ســابقة على بــدء التشــغيل الى حـ/١٢١٨٥ ـ فوائد سابقة
	في حالة سداد الفوائد يجرى القيد كالمعتاد :
٣ ـ اهلاك الفـوائد الســابقة (بعد تشغيل المشروع)	حـ/ ٣٥٢ ـ الاهلاك ٢٠٠٠٠ جنيه حـ/٣٥٢٨ـ اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة (فوائد سابقة) ٢٠٠٠٠ جنيه الى حـ/٢٣١٨ ـ مخصص اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة
٤ ـ اثبات استحقــاق فائدةالسنةالثانية	١٠٠٠٠٠ جنيه من حـ/٣٥٢ ـ فوائد محلية ١٠٠٠٠٠ جنيه الى حـ/٢٧٤٣ ـ فوائد مســتحقة
	وفي حالة السداد يجرى القيد كالمعتاد
٥ ـ في السنة الثالثة	تثبت القيود التالية : ١ ـ قيد اهلاك الفوائد السابقة كالمعتـــاد (حتى تمام اهلاكها) ٠ ٢ ـ قيد اثبات استحقاق الفائدة كمصروف تحويلى وسدادها
٦ ـ في السنة الرابعة	تثبت القيود السابقة الى جانب قيد قسط أصل القرض ويتم عند سداده فقط كالتالى : حـ/٢٤١١ ـ قروض محلية لشراء أصول الى حـ/١٨٢٢ ـ تمويل نشاطاستثمارى

أهم الحسابات المدرجة بجانبى حساب

« التكوين السلعى »

على ضوء ما سبق ايضاحه من اقتراحات بالنسبة لعمليات الشراء والانشاء للاصول الثابتة يمكن تلخيص عناصر جانبى حساب التكوين السلعى (المدين والدائن) على النحو التالى :

أولا ـ الجانب المدين :

الحسابات الدائنة الوسيطة	حالات استخدامها
حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة (بكامل القيمة قبل الاستقطاعات)	• شراء (أو انشاء) الأصل جديدا • النفقات الايرادية المؤجلة • كافة المصروفات الراسمالية المتعلقة بالأصول
حـ/٢٧٢٢ ـ دائنو شراء أصول قائمة	• شراء أصول قائمة من السوق المحلى
حـ/٢٤١١ ـ قروض محلية لشراء أصول جديدة	• شراء اصول جديدة خصما من القروض المحلية
حـ/٢٤١٢ ـ قروض محلية لشراء أصول قائمة	• شراء أصول قائمة من القروض المحلية
حـ/٢٤٢١ ـ قروض خارجية لشراء أصول	• شراء أصول خصما من القروض الخارجية
حـ/١٢٢٢ ـ اعتمادات مستندية	• استيراد اصول
حـ/٤١٥ ـ مشغولات داخلية تامة	• انشاء أو تركيب أو تجربة أو استكمال الأصول بمعرفة أجهزة الوحدة
حـ/٢٧٢٣ ـ دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل	• الفوائد السابقة على بدء التشغيل

ثانيا ـ الجانب الدائن :

الحسابات المدينة الوسيطة	**حالات استخدامها**
ـ حسابات الأصول الثابتة (من ١١١ الى ١١٧) بتقسيماتها الفرعية والجزئية المختلفة	• تحويل ما تم استكماله من الأصول الثابتة لحساباتها المختصة وكذا تحويل ما يباع من هذه الأصول وهو لا يزال في مرحلة التنفيذ لحسابات الأصول المختلفة وتحويل ما يستكمل من مرافق وتكاليف أصول سبق بيعها (مع الالتزام باستكمال هذه المرافق)(١)
ـ حساب (١١٨)	• تحويل عناصر النفقات الايرادية المؤجلة
ـ الرصيد المدين في نهاية الفترة المالية(٢)	• يمثل قيمة تكاليف أصول ثابتة جارى استكمالها وتهيئتها،ويرحل كرصيد أول المدة للسنة المالية التالية

ثامنا ـ تخريد الاصول الثابتة

يقصد بتخريد الاصول الثابتة عدم صلاحيتها للاستخدام لأى سبب من الأسباب سواء كان فنيا أو اقتصاديا • ويتجه رأينا في معالجة تخريد الاصول الثابتة الى توسيط حساب جديد (بعد الرجوع الى الجهاز المركزى للمحاسبات) تحت رقم ١٧٤٢ وباسم « أصول مخردة » • ولسنا في حاجة الى القول بان المعالجة المقترحة لا تتم الا اذا كان قرار التخريد قد اتخذ على أساس عدم استخدام الأصل فعلا ، أما اذا كان الأصل لا يزال يستخدم في التشغيل فلا يتم أى قيد حتى ولو انتهى عمره الافتراضي • وجدير بالاشارة ان واقعة التخريد يجب اثباتها دون الانتظار حتى بيع الخردة وذلك على أساس الفصل بين الواقعتين •

---

(١) انظر حالة بيع الاصول وهى مازالت في مرحلة التنفيذ والاستكمال•

(٢) قد يشمل الرصيد مواد ومهمات موردة أو منصرفة للعمليات الرأسمالية وهذه المواد يتم جردها جردا فعليا ، وتقيد في دفاتر احصائية للرقابة عليها في السنة المالية التالية دون اجراء أى قيود حسابية •

وفيما يلى طريقة المعالجة :

١ ـ اذا كان الأصل لم يهلك دفتريا بالكامل:

(أ) تخريد الاصل	من حـ/١٧٤٢ ـ أصول مخردة الى حـ/٠٠٠ الاصل المختص ـــــــــــ **ثم من مذكورين :** حـ/٣٥٢ ـ الاهلاك (بقيمة اهلاك الاصـــل من اول السنة المالية حتى نهاية ربع السنة الذى خرد فيه) . حـ/٢٣١ ـ مخصص الاهلاك (بقيمة مجمع الاهلاك حتى نهاية ربع السنة الذى خرد فيه) حـ/٣٦٤ ـ خسائر رأسمالية (بقيمة الرصيد الدفتـرى للاصل في تاريخ التخريد) **الى مذكورين :** حـ/٢٣١ ـ مخصص الاهلاك (بقيمة اهلاكه خلال الفترة) حـ/١٧٤٢ ـ اصول مخردة (بكامل قيمة التكلفة) ـــــــــــ
(ب) بيع الاصل المخرد	تثبت قيود البيع دون توسـيط حســـاب مخزن مخلفات كما يلى : من حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع اصول (بثمن البيع) الى حـ/٤٤٦١ ـ أربـاح بيـــع مخلفـــات ـــــــــــ من حـ/١٨٢١ ـ حـ/ البنك الى حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع اصـول

هذا ويلاحظ ان هذه المعالجة قد تمت فى ضوء الاعتبارات التـــالية :

١ ـ ان تخريد الأصل قبل نهاية عمره الانتاجى مهما كان سببه يعتبـر من قبيل الهلاك الطارىء أى أن الفرق بين قيمته الدفترية ومخصص اهلاكـه يعتبر خسارة رأسمالية[١] .

٢ ـ الخردة المتبقية من تخريد الأصل تدخل مخزن المخلفات بدون قيمة وتتخذ الاجراءات المخزنية المعتـادة كاجراء رقابى الى أن يتم بيعها ، وذلك في حالة ملكية الشركة لهذه الخردة .

أما اذا كان التخريد نتيجـة حادث وكان الأصل مؤمنا عليه ففى هـذه الحالة تكون الخردة من حق شركة التأمين .

٣ ـ اعتبر ثمن بيع الخردة من قبيل ارباح بيع المخلفـات حيـث فقـد الأصل طبيعته كأصل ثابت بالتخريد وتحول الى نوع من المخلفات .

وقد يرى البعض خصم الخسارة الرأسمالية من ارباح بيع مخلفات ، لكننا نرى الفصل بين الواقعتين خاصة اذا تم تخريد الأصل فى فترة ماليـة ثم بيعت الخردة فى فترة تالية .

٤ ـ تم توسيط حساب مدينى بيـع أصول باعتبار أن المخلفـات من الأصول المتداولة وان كان البعض يرى توسيط حساب العملاء .

وتجدر الاشارة الى أننا نرى اتباع نفس المعالجة فى حالات اعـــدام الأصل أو الاستغناء عنه قبل استخدامه أو فى بداية تشغيله .

٢ ـ اذا كان الاصل قد تم اهلاكه دفتـــريا بالكامل .

اذا تم ايداع الأصل بمخـزن المخلفـات ، تتخذ الاجراءات المخزنية المعتادة على أن يكتفى باثبات عملية الايداع بالسجلات المختصة بدون قيمة ، مع اجراء القيد التالى :

---

(١) راجع صفحة ٢٤٠ .

١ ــ **تخريد الاصل**	**من مذكورين :** حـ/١٧٤١ ــ أصول مخردة حـ/٢٣١ ــ مخصص الاهلاك (بقيمة مجمع الاهلاك المعادل لقيمة التكلفـة) **الى مذكورين :** الى حـ/١٧٤٢ ــ أصول مخردة الى حـ/٠٠٠٠٠ (الاصل المختص)
٢ ــ **بيع الخردة**	تجرى نفس القيود كما في الحالة السابقة
	هـذا وقد يبقى الاصل المخـرد في مكانـة الأصلى بعد تخريده ، وفي هذه الحـالة أيضا يكتفى باثبات واقعة التخريد الى أن يتم بيعه ٠ وفي جميع الحالات يجب التأشير بالتخـريد في سجل الأصول الثابتة ٠

تخريد جزء من الأصل واستبداله بجزء جديد :

بموجب قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٠ أضيف الى شرح الدليـل المحاسبى لحساب ١١ ــ أصول ثابتة ــ الفقـرة التـالية :

وفى حالة اجراء عمرات تستلزم تخريد جزء من أصل واسـتبداله بجزء جديد يؤثر فى زيادة الطاقة الحالية للاصل رغم انه قد لا يزيد الطاقة الأصلية له ، فانه يمكن فى هذه الحالة محاسبيا :

١ ــ اجراء مقاصة بين القيمة الدفترية أو التقديرية لهـذا الجـزء المخرد فى حسابى « الأصل » و « مخصص الاهلاك » فى كلا جانبى الميزانية ٠

٢ ــ تعلى بعد ذلك قيمة الجزء الجديد على حساب الأصل نفسـه ٠

٣ ــ تهلك قيمة الجزء الجديد فى فترة العمر الانتاجى المتبقى للاصل ٠

استخدام الاصل بعد تخريده :

قد يحدث أن تضطر الوحدة الى اعادة استخدام أصل من أصولها الثابتة بعد تخريده ، وعادة تقوم بانفاق بعض المصروفات لجعله صالحا للاستعمال ٠

وفى هذه الحالة يتم ما يلى :

(أ) يعاد قيد الاصل ضمن الاصول الثابتة بقيمته الدفترية قبل التخريد مقابل تعلية نفس القيمة على حساب مخصص الاهلاك ٠

(ب) تعالج المصروفات الخاصة باعداد الاصل ليكون صالحا للتشغيل كمصروفات صيانة أو كمصروفات رأسمالية حسب طبيعتها ٠

(جـ) يحسب الاهلاك للاصل بواقع ٥٠٪ من القسط العادى ، باعتباره أصلا مهلكا دفتريا بالكامل ، أما بالنسبة للمصروفات الرأسمالية فتهلك على السنوات المقدرة لتشغيله بعد ذلك ٠

تاسعا ـ بيع الاصول الثابتة

يقصد ببيع الاصول الثابتة نقل ملكيتها وهى فى حالة صالحة للاستخدام ٠ وقد وضع النظام قاعدة عامة لمعالجة بيع الاصول الثابتة ، غير أنه عاد واستثنى عمليات بيع الاراضي والعقارات المبنية فى وحدات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضي فحدد طريقة معينة لمعالجتها ، كذلك تعرضت اللجنة الفنية الدائمة فى اجابتها على أحد الاستفسارات المقدمة لها الى كيفية معالجة بيع هذه العقارات وهى لا تزال فى مرحلة الاعداد والاستكمال ٠

وسوف نبدأ بشرح القاعدة العامة لبيع الاصول على أن نتبعها بعرض معالجة بيع العقارات المستكملة وغير المستكملة فى وحدات الاسكان واستصلاح الأراضي ٠

القاعدة العامة لمعالجة بيع الأصول :

من المعروف أن الاصول الثابتة نادرا ما يتم بيعها ٠ لذلك قضي النظام بأنه عند بيع أى من هذه الاصول تستبعد قيمتها بالتكلفة من حساباتالاصول المختصة ، مع اعتبار ناتج البيع (الفرق بين ثمن البيع وتكلفة الاصل مخصوما منها مخصص اهلاكه المجمع) ربحا أو خسارة رأسمالية بحسب الحالة ٠

هذا وتوجد طريقتان لاثبات بيع الاصول ٠

الطريقة الأولى :

يجعل حساب الاصل دائنا بمخصص اهلاكه وبصافى تكلفة ما تم بيعه ، على أن يظهر فى حساب مدينى بيع الاصول اجمالى ثمن بيع الاصل فى جانبه الدائن ، وصافى تكلفة الاصل وناتج البيع (ان كان ربحا) فى جـانبه المدين[1] . أما اذا كان ناتج البيع خسارة فتظهر فى الجانب الدائن لحساب مدينى بيع اصول .

وهذه الطريقة لا تتمشي مع العرف المحاسبى السارى . فضلا عن اظهار ناتج البيع فى الحساب الشخصي للمشترى وهو أمر غير مقبول .

الطريقة الثـانية :

يخصص حساب مستقل لاظهار ناتج البيع ويعتبر بمثـابة حسـاب وسيط للاصول المباعة ، يقيد فى جانبه الدائن مخصص الاهلاك واجمالى ثمن البيع ويقيد فى جانبه المدين تكلفة الاصل المباع . أما ناتج البيع فيكون متممه الحسابى . ويقتصر استخدام حساب مدينى بيع الاصول على اظهار حركة سداد ثمن البيع .

ونحن نحبذ هذا الراى وخاصة انه يمثل المعـالجة السـليمة لبيـع الاصول فى وحدات الاسكان ، ونقترح تخصيص حساب باسـم « أصـول مباعة » تحت رقم ١٧٤١ (بعد الرجوع الى الجهـاز المركزى للمحاسـبات) ويمكن تقسيمه جزئيا بحسب أنواع الاصول المباعة ، وغنى عن البيـان أن هذا الحساب لا يكون له رصيد بالميزانية .

ومما يؤيد رأينا أنه ورد فى ص ٦٢ من الجزء الأول للنظام :

« اذا تقرر بيع الأراضي أو العقارات فى نفس العـام الذى تـم فيـه الاستصلاح أو التمهيد أو التشييد ، فيراعى توضيح تكلفة الاصـول المبـاعة وفقا للتقسيم الوارد بالحسابات من ١١١ الى ١١٨ » .

وبالاضافة الى ذلك فان هذه الطريقة فى المعـالجة تخـدم بسهولة اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ، اذ تحصر تكلفـة الاصـول المباعة باعتبارها أحد عناصر السيولة .

---

(١) أنظر المنشور التفسيرى رقم ٣ لسنة ١٩٦٨ مسلسل (٥) مرفق ١٤١ ، المنشور بالوقائع المصرية عدد ١٠٦ فى ١٩٦٨/٥/١٣ .

وفيما يلى شرح المعالجة الدفترية لعمليات بيع الاصول وفقـــا للطريقة الثـــانية .

المثال الأول (ناتج البيع ربح) :

سيارة تكلفتها ١٠٠٠ جنيه تم بيعها بعد سنتين من تاريخ استخدامها في التشغيل بمبلغ ٩٠٠ جنيه وقد بلـــغ مخصص اهلاكها حتى تاريخ البيع ٢٠٠ جنيه .

١ ـ اثبات عملية البيع

١٠٠٠ من حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة
١٠٠٠ الى حـ/١١٤١ ـ وسائل نقل

من مذكورين :
٩٠٠ حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول (بثمن البيع)
٢٠٠ حـ/٣٣١٥ ـ مخصص اهلاك وسائل نقل
١١٠٠ الى حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة

٢ ـ اثبات الارباح

١٠٠ من حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة
١٠٠ الى حـ/٤٤٣ ـ ارباح رأسمالية

٣ ـ تحصيل قيمة البيع

٩٠٠ من حـ/١٨٢١ ـ بنك جارى
٩٠٠ الى حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول

المثال الثانى : (نتائج البيع خسارة) :

نفس المثال السابق لكن السيارة تم بيعها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .

١ ـ اثبات عملية البيع

١٠٠٠ من حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة
١٠٠٠ الى حـ/١١٤١ ـ وسائل نقل

٢ ـ اثبات الخسارة

من مذكورين :
٧٠٠ حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول
٢٠٠ حـ/٢٣١٤ ـ مخصص اهلاك وسائل نقل
١٠٠ حـ/٣٦٤ ـ خسائر رأسمالية
١٠٠٠ الى حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة

٣ ــ تحصيل قيمة البيع	٧٠٠ من حـ/١٨٢١ ــ بنك جارى ٧٠٠ الى حـ/١٧١١ ــ مدينو بيع أصول

قاعدة بيــع الأراضي والعقارات المبنية فى وحــدات استصلاح الأراضي والتعمير والاســكان :

لم يفرق النظام عند صدوره بين الأرباح التى تتحقق عن بيــع الأراضي والعقارات المبنية فى الوحــدات الاقتصادية المشتغلة بمناشــط اســتصلاح الأراضي والتعمير والاسكان وبين الارباح الناتجة عن بيع مثل هذه الاصــول فى الوحدات المشتغلة بغير هذه المناشط ، اذ قضي بتســجيل هذه وتلك فى حـ/٤٤٣ ــ أرباح رأسمالية ٠

وقد ادخل تعديل جوهرى على هذه القاعدة بصدور قرار السيد رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٦ لسنة ١٩٦٩ اذ نص فى مادته الثــانية على أن تدرج الارباح الرأسمالية التى تحققها الوحدات الاقتصادية التى يكون نشاطها الأساسي هو استصلاح الأراضي أو بنــاء أو انشــاء العقارات بمعرفتها بغرض البيع فى حساب جديد برقم (٤٥) يظهر رصيده فى المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية ٠ وربما كان الغرض من هذا التعديل فى رأى الجهاز هو أن يصــبح رصيد هذه المرحلة معبرا عن نتيجــة نشــاط تلك الوحــدات ٠

غير أننا نسجل على هذا التعديل الملاحظات التالية :

١ ــ من المعروف أن المرحلة الأولى من حساب العمليــات الجــارية تقابل حساب الانتاج فى محاسبة الدخل ، ومن ثم فان رصيدها يعبــر عن نتيجة ما تقوم به الوحدة من عمليات انتاجية ٠ ومن حيث أن النظــام قــرر اعتبار نشاط هذه الوحدات نشاطا استثماريا[١] فانه يتعين ألا تظهر أرباح هذه العمليات الاستثمارية أو الرأسمالية فى منطقة ايرادات النشــــاط الجارى (المرحلة الأولى للحساب) ٠

٢ ــ ترتب على التعديل تمييز وتفرقة بين عناصر ذات طبيعة واحدة ، فبينما قضي بنقل الأرباح الرأسمالية من المرحلة الثانية الى المرحلة الأولى من الحساب نجده قد أبقى على الخسائر الرأسمالية فى مكانها بالمرحلة الثانية ، رغم ان هذه الأرباح والخسائر لا تختلف اطلاقا من حيث نشأتها وطبيعتها ،

---

(١) أنظر الفصل التاسع ٠

واذا كان الغرض من نقل الأرباح الرأسمالية الى المرحلة الاولى هو جعل رصيد هذه المرحلة ممثلا لنتيجة النشاط الجارى ، فانه يتعين بداهة نقل الخسائر الرأسمالية الى نفس المرحلة ٠

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فان التعديل لم يتعرض للفوائد الدائنة بل أبقى عليها فى المرحلة الثانية رغم ما هو معروف من ارتباطها الوثيق والمباشر بنشاط تلك الوحدات ، ورغم أن الفوائد المدينة التى تماثلها من حيث الطبيعة فى هذا النشاط الاقتصادى يتم تسجيلها فى المرحلة الأولى من الحساب ٠

فالتعديل اذن قد جانبه التوفيق فى تحقيق الغرض الذى يرمى اليه ٠

٣ ـ ان صياغة التعديل يفهم منها انه ينصب على الوحدات التى تقوم باستصلاح الأراضي أو بناء أو انشاء العقارات بمعرفتها ، ولم يتعرض لنفس الوحدات التى تزاول هذا النوع من النشاط عن طريق تكليف وحدات متخصصة بتنفيذه لحسابها ٠ ونحن نرى عدم وجود أى مبرر لهذه التفرقة بل يجب معاملة كافة الوحدات المشتغلة بهذا النشاط معاملة واحدة ٠

٤ ـ فى رأينا أن الحل السليم الذى يكفل تحقيق غرض الجهاز المركزى للمحاسبات من هذا التعديل دون تعارض مع طبيعة نشاط تلك الوحدات ، هو دمج المرحلتين الأولى والثانية من حساب العمليات الجارية ـ لهذه الوحدات ـ في مرحلة واحدة يمثل رصيدها بحق نتيجة النشاط الجارى ، وفي هذه الحالة يلغى حـ/٤٥ ٠

أما اذا أريد الابقاء على حـ/٤٥ فيظل في المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية حسب ترتيبه ، على أن يتفرع من حـ/٣٦٤ ـ خسائر رأسمالية حسابا جزئيا خاصا بخسائر مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضي ، أو تظهر هذه الخسائر كرصيد مدين لحساب ٤٥ ٠

وفيما يلي شرح المعالجة الدفترية لعمليات الأراضي والعقارات المبنية في وحدات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضي وفقا للتعديل الأخير ٠

(أ)حالة بيع الاصول بعد استكمال تكلفتها :

المقصود باستكمال تكلفة الاصول في هذه المناشط الاقتصادية هو اتمام تمهيد الأراضي وتزويدها بكافة المرافق ، كذلك اتمام بناء العقارات واعدادها للاستغلال ٠

١ ــ عملية البيع	**من مذكورين :** ح/١٧١١ ــ مدينو بيع اصول (ثمن البيع) ح/١٧٤١ ــ اصول مباعة (تكلفة الأصل) **الى مذكورين :** ح/١٧٤١ ــ أصول مباعة (بثمن البيع) ح/١١١ ــ أراضي ح/١١٢ ــ مبانى وانشاءات (بقيمة التكلفة) ح/٤٥ ــ ارباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضي (بقيمة الزيادة في ثمن البيع عن التكلفة)
٢ ــ عملية تحصيل القيمة	من ح/١٨٢١ ــ بنك تمويل النشاط الجارى الى ح/١٧١١ ــ مدينو بيع الاصول

وجدير بالاشارة انه في حالة البيع بأقل من التكلفة تظهر الخسارة في رأينا كرصيد مدين لحساب ٤٥ ·

(ب) حالة بيع الاصول وهى مازالت في مرحلة التنفيذ والاستكمال :

ويواجهنا في هذه الحالة أحد أمرين ، الا تكون الوحدة ملتزمة باستكمال تكلفة الأصل المباع ، فتتم المعالجة الدفترية كما شرحناه في الحالة السابقة ·

أما اذا كانت الوحدة البائعة ملتزمة باستكمال تكلفة الأصل المباع ، فقد أصدرت اللجنة الفنية الدائمة للنظام (١) توصيتها بشأن معالجة هذه الحالة على النحو التالى :

« في حالة بيع الأرض نقدا أو استئداء ثمن البيع بالكامل شاملا لمرافقها التى لم تتم بعد ، تسوى تكلفة الأرض بالاستبعاد من بند المشروعات تحت التنفيذ وما يخصها من ربح من ثمن البيع يضاف الى أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضي · أما ما يخص المرافق ــ التى لم تتم ــ من ثمن البيع (تكلفة وأرباحا) فيعتبر مدفوعا من العملاء تظل حساباتهم دائنة به الى أن يتم انشاء المرافق التى تعلى تكلفتها على بندها المختص المتفرع من حساب المشروعات تحت التنفيذ ، ثم تسوى بعد اتمامها

(١) المنشور التفسيرى رقم (٣) لعام ١٩٦٨ · استفسار رقم ١٤ ·

مع حساب العملاء وحساب أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضي أو الخسائر الراسمالية حسب الأحوال بالاستبعاد من حساب المشروعات المذكورة ٠ وفي حالة البيع بالأجل ـ بالتقسيط ـ فتعالج بنفس الطريقة وبمراعاة ألا يضاف الى الايرادات الا ما يستحق منها خلال السنة الحالية وتعلية أرباح الأقساط التى لم تستحق بعد للحساب المختص لها وهو حـ/٢٧٣٢ ـ أرباح مبيعات بالتقسيط تخص أعواما لاحقة » ٠

وفيما يلى طريقة المعالجة طبقا لهذه التوصية :

١ ـ اثبات البيع	من حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع اصول الى مذكورين : حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى حـ/٠٠٠ (الحساب المختص بحسب نوع الاصل) (بقيمة التكلفة حتى تاريخ البيع) حـ/٤٥ ـ أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضي (بقيمة ارباح الجزء الذى تم)
٢ ـ تحصيل القيمة	من حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى الى حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول (بثمن البيع كاملا) (وبذلك يكون رصيد حـ/١٧١١ دائنا بتكلفة استكمال المرافق وأرباحها) ٠
٣ ـ بعد استكمال المرافق	وبعد استكمال تكلفة المرافق يجرى القيد التالى : من حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول **الى مذكورين :** حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى (بتكلفة استكمال المرافق) حـ/٤٥ ـ ارباح مشروعات التعمير والاسكان (بأرباح المرافق المستكملة)

عيوب طريقة اللجنة الفنية :

ويوجه الى الطريقة السابقة عدة انتقادات أهمها :

١ ـ لا تقضي الطريقة بترحيل تكلفة الأصل المباع من حـ/١٢ الى حـ/١١ ، ورغم أن هذا الترحيل لا يتم عادة الا بعد استكمال الأصول واعدادها للانتاج ، الا انه يتعين اجراؤه أيضا في حالة بيع الأصول قبل استكماله ذلك بغرض تحديد تكلفة الأصول المباعة من واقع حسابات الأصول وفقا لما قضي به النظام ٠

٢ ـ تستخدم حساب مدينى بيع الأصول في اثبات تكلفة الأصول المباعة وفي الوقت نفسه في اثبات سداد ثمنها ، الأمر الذى رفضناه فيما سبق لمجافاته للعرف المحاسبى المعمول به في هذه الوحدات ولمخالفته لما قضي به النظام من ناحية أخرى ٠

٣ ـ في حالة بيع الأصول غير المستكملة نقدا فان هذه الطريقة تظهر رصيدا دائنا (شاذا) لحساب مدينى بيع الأصول خلال فترة الاستكمال مختلطا بما قد يكون هناك من أرصدة دائنة حقيقية نتيجة السداد المقدم أو السداد الذى يزيد عن القيمة البيعية ٠

٤ ـ في حالة بيع الأصول غير المستكملة بالتقسيط فانه يستحيل تسجيل تكلفة الأصول المباعة ، لأن معنى ذلك أن يكون لهذا الحساب رصيدان أحدهما دائن يمثل تكلفة الجزء غير المستكمل والآخر مدين يمثل قيمة الأقساط المؤجل سدادها وهذا غير جائز محاسبيا ٠

٥ ـ ان عدم اتمام تكلفة المرافق في تاريخ البيع انما يمثل التزام البائع باستكمال المرافق ولما كان هذا الالتزام تقديريا فانه يصبح أقرب ما يكون الى المخصصات ٠

لذلك فاننا نرى أن المعالجة الصحيحة هى تجنيب ما يقابل تكاليف المرافق غير المستكملة من ناتج البيع واثبات قيمتها التقديرية ضمن حـ/٢٧٣٣ ـ الأرصدة الدائنة المتنوعة ، مع تخصيص حساب جزئى مستقل نقترح ترميزه بالرقم ٢٧٣٣١ باسم حساب التزامات استكمال تكاليف ومرافق ٠

ولسنا في حاجة الى القول بأن هذا الاقتراح انما يتمشي مع ما جـرى عليه العمل في الوحدات المشتغلة بتلك العمليات ٠

الطريقة المقترحة :

ازاء العيوب العديدة السالفة فاننا نقترح الطريقة التالية للمعالجة :

١ ــ ترحل تكلفة الأصل المباع من حـ/١٢ الى حـ/١١ ٠

٢ ــ يثبت البيع وتحصيل الثمن كالمعتاد ٠

٣ ــ يعالج ناتج البيع كما يلى :

من حـ/١٧٤١ ــ أصول مباعة ٠
الى مذكورين :
حـ/٢٧٣٣١ ــ التزامات استكمال تكاليف ومرافق (بالقيمة المقدرة لهذه التكاليف)
حـ/٤٥ ــ أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضي

٤ ــ يوسط حـ/١٢ لاثبات قيمة التكاليف والمرافق المستكملة سنويا على أن يتم ترحيلها الى حـ/١١ عند اتمام التنفيذ ٠

٥ ــ يخفض حـ/٢٧٣٣١ بقيمة هذا الاستكمال بالقيد التالى ٠

من حـ/٢٧٣٣١ ــ التزامات استكمال تكاليف ومرافق
الى حـ/١١ ــ أصول ثابتة
حـ/٠٠٠ (بحسب نوع الأصل)

٦ ــ بعد الانتهاء من تنفيذ واستكمال التكاليف والمرافق تسوى فروق التقدير ــ ان وجدت ــ كالآتى :

(أ) اذا كان رصيد حـ/٢٧٣٣١ يزيد عن التكاليف الفعلية للاستكمال:
يرحل الفرق الى حـ/٤٥ ــ أرباح مشروعات التعمير والاسكان ٠

(ب) أما اذا كان رصيد حـ/٢٧٣٣١ يقل عن التكاليف الفعلية :
يسوى الفرق مع حـ/٣٦٤ ــ خسائر رأسمالية ٠
أو مع حـ/٣٦٥ ــ مصروفات سنوات سابقة حسبما تسفر عنه التكلفة الكلية للاصل ٠
أو يعالج كرصيد مدين لحساب ٤٥ ٠

عاشرا ـ بيع الأصول الثابتة بالتقسيط

لم يتعرض النظام أصلا لموضوع البيع بالتقسيط ، وكل ما ورد به في هذا الصدد هو استحداث الحساب ٢٧٣٢ ـ أرباح مبيعات تقسيط تخص أعواما لاحقة · ويجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الأرباح التى تخص أعواما لاحقة ، أى الأرباح التى تخص الأقساط المؤجل سدادها للاعوام التالية ، كما يجعل مدينا بما يحقق من هذه الأرباح في كل سنة من السنوات المقبلة محسوبا على أساس ما يستحق (أو يحصل قبل موعد الاستحقاق) من الأقساط خلال كل سنة ·

وخدمة للوحدات المشتغلة بتمهيد وتقسيم الأراضي وتمليك العقارات المبنية ، فقد رأينا أن نعرض لموضوع بيع الأصول الثابتة بالتقسيط في شيء من التفصيل فيما يلى :

طرق المعالجة الدفترية :

تختلف المعالجة الدفترية في حالة بيع الأصول الثابتة بالتقسيط وفقا للعوامل التالية :

١ ـ كيفية معالجة فوائد التقسيط من حيث اظهارها مستقلة كفوائد دائنة أو مندمجة في ثمن البيع ·

٢ ـ كيفية تحميل حساب العميل بفوائد التقسيط من حيث تحميله بكل الفوائد وقت عقد الصفقة أو تحميله بها في مواعيد استحقاق كل قسط ·

٣ ـ كيفية استرداد تكلفة الاصل المباع ، فالبعض يرى توزيع هذه التكلفة على سنوات التقسيط بينما يفضل البعض الآخر استردادها بالكامل من مقدم الثمن (والاقساط الأولى اذا لم يكن المقدم كافيا) ، ثم اعتبار الأقساط الباقية أرباح وفوائد سنوات لاحقة يتم تسويتها سنويا ·

ولعل أكثر طرق المعالجة المحاسبية استخداما في الوحدات المشتغلة بهذه الأنشطة هى الطريقة التى تعتمد على الأسس التالية :

(أ) اظهار فوائد التقسيط منفصلة عن ثمن البيع ٠

(ب) اثبات هذه الفوائد في تاريخ استحقاق كل قسط ٠

(جـ) توزيع تكلفة الأصل المباع على سنوات التقسيط ٠

ويلاحظ أن قيمة القسط السنوى اما أن تكون ثابتة أو متناقصة ، ففى الحالة الأولى يوزع ثمن البيع بالتقسيط بالتساوى على عدد سنوات التقسيط وفي الحالة الثانية يتم توزيع ثمن البيع نقدا على تلك السنوات مع اضافة الفائدة التى تستحق على كل قسط وفي الحالتين يتعين تقسيم كل قسط الى عناصره الثلاثة من تكلفة وربح وفائدة ٠

وفيما يلى عرض لخطوات المعالجة في ضوء الأسس السابقة ، متبعين طريقتنا بتوسيط حـ/أصول مباعة لسلامتها ودقتها ٠

أولا ــ في السنة التى يتم فيها البيع :

١ ــ اثبات بيع الاصول	من حـ/١٧١١ ــ مدينو بيع أصول الى حـ/١٧٤١ ــ أصول مباعة (اثبات ثمن البيع غير شامل فوائد التقسيط) ـــــــــــــ ثم من حـ/١٧٤١ ــ أصول مباعة الى مذكورين حـ/٠٠٠ (الاصل المختص بالتكلفة) حـ/٤٥ ــ أرباح مشروعات التعمير (بالزيادة عن التكلفة) ـــــــــــــ
٢ ــ تحصيل مقدم الثمن	من حـ/١٨١ ــ نقدية بالصندوق أو من حـ/١٨٢١ ــ بنك تمويل نشاط جارى الى حـ/١٧١١ ــ مدينو بيع الاصول ـــــــــــــ

٣ ـ فائدة القسط المستحق خلال السنة	من حـ/١٧٣٣ ـ فوائد مستحقة الى حـ/٤٤١ ـ فوائد دائنة
٤ ـ تحصيل القسط والفائدة	من حـ/١٨١ ـ نقدية بالصندوق أو من حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى الى مذكورين حـ/١٧٣٣ ـ فوائد مستحقة (قيمة الفوائد) حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول (قيمة القسط بدون فوائد) وفي نهاية السنة المالية يتم حصر أرصدة مدينى بيع الأصول التى تستحق اعتبارا من أول السنة المالية ، وتستخرج قيمة الارباح الرأسمالية الخاصة بهذه الأرصدة وتجرى القيود التالية .
٥ ـ استبعاد ارباح الاعوام اللاحقة	من حـ/٤٥ ـ أرباح مشروعات التعمير الى حـ/٢٧٣٢ـأرباح مبيعات تقسيط تخص أعواما لاحقة
٦ ـ اثبات الارباح والفوائد التى تخص العام	من مذكورين حـ/٤٥ ـ أرباح مشروعات التعمير حـ/٤٤١ ـ فوائد دائنة الى حـ/٢٨١ ـالعمليات الجارية **ثانيا ـ في السنة المالية التالية :** قبل بداية كل شهر يتم اعداد كشوف بالأقساط التى تستحق خلاله ومن واقع هذه الكشوف تجرى القيود التالية :

٧ - استحقاق الارباح والفوائد	من مذكورين حـ/٢٧٣٢ - أرباح مبيعات تقسيط (بنصيب الأقساط من الأرباح) حـ/١٧٣٣ - فوائد مستحقة (بقيمة الفوائد المحملة على الأقساط) الى مذكورين حـ/٤٥ - أرباح مشروعات التعمير حـ/٤٤١ - فوائد دائنة
٨ - تحصيل القسط والفوائد	من حـ/١٨١ - نقدية بالصندوق أو من حـ/١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جارى (بقيمة القسط والفوائد) الى مذكورين حـ/١٧١١ - مدينو بيع أصول (بقيمة القسط) حـ/١٧٣٣ - فوائد مستحقة (بقيمة الفوائد)
٩ - تسوية أرباح وفوائد الاقساط	وفي نهاية هذه السنة يجرى القيد التالى : من مذكورين حـ/٤٥ - أرباح مشروعات التعمير واستصلاح الأراضي حـ/٤٤١ - فوائد دائنة الى حـ/٢٨١ - العمليات الجارية

* * *

حادى عشر ـ مثال رقمى لعمليات انشاء وبيع الأصول الثابتة

نظرا لأهمية المعالجة المحاسبية لعمليات انشاء وبيع الاصول الثابتة في الوحدات العقارية سواء المشتغلة باستصلاح الأراضي وبيعها أو بتقسيمها وتمهيدها أو باقامة العمارات السكنية لتمليكها ، نورد فيما يلى مثالا رقميا شاملا لهذه المعالجة :

١ ـ تقوم احدى الوحدات بتقسيم وتمهيد ٥٥٠٠٠ م ٢ من الأراضي ٠

٢ ـ اسندت عملية التمهيد لاحد المقاولين وسددت له دفعة مقدمة مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه وتم التعاقد على أساس تنفيذ العملية على سنتين ٠ بواقع المتر المربع ٥ر٢ جنيه ٠

٣ ـ تم خلال السنة الأولى استكمال تمهيد واعداد ٤٠٠٠٠م٢ وبدىء في تمهيد ١٥٠٠٠م٢ لم يتم استكمالها حتى نهاية السنة الأولى ، وتم استكمالها في السنة الثانية ٠

٤ ـ سعر البيع للمتر المربع ٤ جنيهات بخلاف فوائد التقسيط (بالنسبة للمبيعات بالتقسيط) وقدرها ٥٪ سنويا ٠

خلال السنة الأولى :

(أ) قدم المقاول مستخلصا (نهائيا) عن تمهيد ٤٠٠٠٠م٢ (مستكملة التمهيد والمرافق) وبياناته كالتالى :

جنيه	
١٠٠٠٠٠	قيمة الأعمال (على أساس ٥٠٠ر٢ جنيه للمتر المربع)
٤٠٠٠	خصم ضمان لحين الانتهاء من كافة الأعمال
٩٦٠٠٠	صافي المستخلص
١٠٠٠٠	استقطاعات من الدفعة المقدمة
٨٦٠٠٠	الصافي ودفع بشيك ٠

كما قدم مستخلص أعمال رقم (١) عن البدء في تمهيد ١٥٠٠٠ متر مربع وبياناته كالتالى :

جنيه	
١٥٠٠٠	قيمة الأعمال التى تمت حتى نهاية العام الأول بواقع ١ جنيه للمتر المربع
٢٠٠٠	استقطاعات من الدفعة المقدمة
١٣٠٠٠	الصافي ودفع بشيك

(ب) تم بيع ٤٥٠٠٠م٢ منها ٤٠٠٠٠م٢ مستكملة ودفعت قيمتها نقداً و ٥٠٠٠ متر لم تستكمل بعد ودفع من قيمتها ٢٠ ٪ والباقى يقسط على ١٠ سنوات ٠

٦ ـ خلال السنة الثانية :

(أ) تم استكمال تكاليف ومرافق الـ ١٥٠٠٠ م٢ (بمبلغ ٢٢٥٠٠جنيه) وتم سدادها بشيك بعد خصم رصيد الدفعة المقدمة ٠

(ب) تم تحصيل القسط الأول من الاراضي المباعة بالتقسيط ٠

(جـ) تم سداد الضمان السابق احتجازه من المقاول ٠

(د) لم يتم بيع الـ ١٠٠٠٠م٢ الباقية ٠

وفي الصفحات التالية بيان المعالجة المحاسبية في كل سنة مالية بدفاتر الوحدة البائعة ، وسوف نتبع طريقتنا بتوسيط حـ/أصول مباعة اذ يتضح سلامتها ودقتها خاصة في تسجيل بيع الأراضي غير المستكملة ٠

السنة المالية الأولى :

١ ـ اثبات الدفعة المقدمة	٢٠٠٠٠ من حـ/١٢٢١ ـ دفعات مقدمة ٢٠٠٠٠ الى حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة
٢ ـ سداد الدفعة المقدمة	٢٠٠٠٠ الى حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول ٢٠٠٠٠ الى حـ/١٨٢٢ ـ بنك استثمارى

٣ – اثبات قيمة المستخلصين	١١٥٠٠٠ الى حـ/١٢١ – تكوين سلعى حـ/٠٠٠ (أراضي بناء) ١١٥٠٠٠ الى حـ/٢٧٢١ – دائنو شراء أصول جديدة
٤ – سداد المستحق	**١١١٠٠٠ من حـ/٢٧١١ – دائنو شراء أصول** الى مذكورين ١٢٠٠٠ حـ/١٢٢١ – دفعات مقدمة ٩٩٠٠٠ حـ/١٨٢٢–بنك تمويل استثمارى (يظل رصيد حـ/٢٧٢١ دائنا بقيمة الضمان المحجوز من المقاول)
٥ – تحويل تكلفة الاراضي التى بيعت	١٠٥٠٠٠ من حـ/١١١٦ – اراضي بناء ١٠٥٠٠٠ الى حـ/١٢١ – تكوين سلعى حـ/٠٠٠ (أراضي بناء) (تكلفة ٤٠٠٠٠ م٢ تم استكمالها وتكلفة ٥٠٠٠ م٢ لم تستكمل بعد) .
٦ – بيع الاراضي المستكملة	١٠٠٠٠٠ من حـ/١٧٤١ – أصول مباعة ١٠٠٠٠٠ الى حـ/١١١٦ – أراضي بناء ١٦٠٠٠٠ من حـ/١٧٢١ – مدينو بيع أصول ١٦٠٠٠٠ الى حـ/١٧٤١ – أصول مباعة

٧ ـ اثبات ناتج قيمتها	٦٠٠٠٠ من حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة ٦٠٠٠٠ الى حـ/٤٥ ـ أرباح التعمير
٨ ـ تحصيل قيمتها	١٦٠٠٠٠ من حـ/١٨٢ بنك حساب جارى ١٦٠٠٠٠ الى حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول
٩ ـ بيع الاراضي غير المستكملة	٢٠٠٠٠ من حـ/١٧١١ ـ مدينى بيع أصول ٢٠٠٠٠ الى حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة
	٥٠٠٠ من حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة ٥٠٠٠ الى حـ/١١١٦ ـ أراضي بناء
١٠ ـ اثبات ناتج البيع	١٥٠٠٠ من حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة الى مذكورين ٧٥٠٠ حـ/٢٧٣٣ ـ التزامات استكمال تكاليف ومرافق (٥٠٠٠م٢ × ١٫٥٠٠ باقى التكلفة) ٧٥٠٠ حـ/٤٥ ـ أرباح التعمير
١١ ـ المحصل من ثمن الارض غير المستكملة	٤٠٠٠ من حـ/١٨٢ ـ بنك حساب جارى ٤٠٠٠ الى حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول
١٢ ـ التصرف في الارباح	٦٧٥٠٠ من حـ/٤٥ ـ أرباح مشروعات التعمير الى مذكورين ٦١٥٠٠ حـ/٢٨١ـ العمليات الجارية ٦٠٠٠ حـ/٢٧٣٣ ـ ارباح مبيعات بالتقسيط

ويتضح مما سبق أننا اتبعنا مبدأ حساب الربح على أساس المحصل وهـــو :

(أ) أرباح المبيعات النقدية :
١٦٠٠٠٠ ـ ١٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنيه

(ب) أرباح الأقساط المحصلة من مبيعات التقسيط :
الاقساط المحصلة × نسبة الربح

= ٤٠٠٠ × ٧٥٠٠ (الربح) / ٢٠٠٠٠ (ثمن البيع)

= ٤٠٠٠ × ٣٧,٥٪ = ١٥٠٠ جنيه

ونحن نميل لاتباع هذا المبدأ في شركات الاســـكان والتعمير لتمثيله للواقع وسهولته في التطبيق العملى ، وان كان البعض يرى احتسابه علـى أساس الاقساط المستحقة ، ثم تكوين مخصص لقـابلة أرباح الاقســاط المستحقة ولم تحصل حتى نهاية السنة المـالية .

السنة المـالية التـالية

١ ـ استكمال تكاليف ومرافق الاراضي غير المستكملة	٢٢٥٠٠ من حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى حـ/٠٠٠ (أراضي بناء) . ٢٢٥٠٠ الى حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول جديدة
٢ ـ ســـداد المستحق للمقـــاول بما فيه الضمان المحجوز	٢٦٥٠٠ من حـ/٢٧٢١ ـ دائنو شراء أصول ٨٠٠٠ الى حـ/١٢٢١ ـ دفعات مقدمة ١٨٥٠٠ الـــى حـ/١٨٢٢ ـ بنـــك استثمارى
٣ ـ التحـويل لحساب الاصل	٣٢٥٠٠ من حـ/١١١٦ ـ أراضي بناء (٢٢٥٠٠ + ١٠٠٠٠ مرحلة) ٣٢٥٠٠ الى حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى حـ/٠٠٠ (أراضي بناء)

٤ ـ تخفيض مخصص استكمال المرافق بتكلفة الاستكمال	٧٥٠٠ من حـ/٢٧٣٣١ ـ التزامات استكمال تكاليف ومرافق ٧٥٠٠ الى حـ/١١١٦ ـ أراضي بناء
٥ ـ تحصيل القسط الاول من مبيعات التقسيط	١٦٠٠ من حـ/ ١٨٢ ـ بنك تمويل نشاط جارى ١٦٠٠ الى حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول
٦ ـ استحقاق الارباح والفوائد	من مذكورين ٦٠٠ حـ/٢٧٣٢ ـ ارباح مبيعات التقسيط (١٦٠٠ × ٣٧ر٥ ٪) ٨٠٠ حـ/١٧٣٣ ـ فوائد مستحقة (١٦٠٠٠ × ٥ ٪) الى مذكورين ٦٠٠ حـ/٤٥ ـ أرباح مشروعات التعمير ٨٠٠ حـ/٤٤١ ـ فوائد دائنة
٧ ـ تحصيل القسط والفوائد	١٤٠٠ من حـ/١٨٢ ـ بنك حسابات جارى الى مذكورين ٦٠٠ حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع أصول ٨٠٠ حـ/١٧٣٣ ـ فوائد مستحقة
٨ ـ تسوية ارباح وفوائد القسط	من مذكورين ٦٠٠ حـ/٤٥ ـ ارباح مشروعات التعمير ٨٠٠ حـ/٤٤١ ـ فوائد دائنة ١٤٠٠ الى حـ/ ٢٨١ ـ العمليات الجارية

ثاني عشر ـ اهلاك الأصول الثـابتة

تعريف الاهلاك :

عرف النظام الاهلاك بأنه « توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجي بطريقة مناسبة • وقد يطلق على اهلاك أصول معينة اصطلاح (النفاد) ، والنفاذ ظاهرة مميزة للاصول المتناقصة (القابلة للنفاد) من مناجم ومحاجر وآبار بترول وما شابه ، حيث تؤدى عمليات الاستخراج الى الاقلال من قيمتها حتى تتلاشي تلك القيمة بانتهاء ما تحتويه تلك الأصول من خامات يمكن استخدامها على أساس اقتصادى •

طريقة معالجة الاهلاك :

تجرى القيود التـالية :

١ ـ الاهلاك خلال فترة التجارب :

من حـ/ ١٢١ ـ التكوين السلعى
١٢١٨ ـ نفقات ايرادية مؤجلة
١٢١٨٢ ـ تجارب بدء التشغيل
الى حـ/٢٣١ ـ مخصص الاهلاك

(الحساب الفرعى بحسب نوع الاصل)

ويثبت هذا القيد سواء أجريت التجارب بمعرفة الوحدة او بمعـرفة الغـير •

٢ ـ الاهلاك خلال العمر الانتاجى للاصل :

من حـ/٣٥٢ ـ الاهلاك

(الحساب الفرعى بحسب نوع الاصل المهلك)
الى حـ/٢٣١ ـ مخصص اهلاك

(قيمة اهلاك الاصول التى لم يتم اهلاكها دفتريا بالكامل) •

٣ ـ الاهلاك بعد نهاية العمر الانتاجى للاصل :

من حـ/٣٥١ ـ الاهـلاك
الى حـ/٢٢٦ ـ احتياطى ارتفاع أسعار الاصول

(قيمة اهلاك الاصول التى تم اهلاكها دفتريا بالكامل ومازالت تعمـل في الانتاج) •

استخدام مخصص الاهلاك :

يظل حساب مخصص الاهلاك المجمع ظاهرا في جانب الخصوم بالميزانية حتى يتقرر بيع الاصل أو تخريده · وحينئذ يجعل حساب مخصص الاهلاك مدينا بكامل قيمته كما يجعل دائنا بهـا حسـاب « أصـول مبـاعة » أو « أصول مخردة » اللذين اقترحنا استخدامهما تحت رقم ١٧٤١ ، ١٧٤٢ ·

وهنا يثور سؤال هام · متى يقفل حساب مخصص اهلاك النفقـات الايرادية المؤجلة ؟

فهناك من يرى اقفاله بعد نهاية فترة الاهـلاك قياسا على بيـع أو تخريد الاصول الثابتة الاخرى وهنـاك من يرى عـدم اقفاله اظهـارا لقيمة هذه النفقات كأحد عناصر رأس المـال الثابت عند قيـاس معـامل رأس المـال/انتاج وهو ما نفضله ·

الهلاك الطارىء للاصول(١) :

ينشأ الهلاك الطارىء نتيجة حادث عرضي من شأنه منـع استخدام الاصل في الانتاج ، وتحمل الخسارة التى تنجم في هذه الحالة على الحسابات الختامية عن الفترة المـالية التى وقع الحادث خلالها ·

ويطبق نفس المبدأ بالنسبة للتقادم الذى لم يكن متوقعـا بسبب ظروف غير طبيعية تؤدى الى تقادم الاصل قبل انتهاء عمره الانتاجى المقدر ·

أما التقادم المتوقع في الظروف الطبيعية فتغطيه معدلات الاهلاك العادية ·

معالجة الهلاك الطارىء :

هناك خلاف فى معالجة الخسارة الناجمة عن الهلاك الطارىء ·

فالبعض يرى تحميل هذه الخسارة على حساب الاهلاك (حـ/٣٥٢) طالمـا سماها النظام هلاكا ·

لكن يؤخذ على هذه المعالجة أنها :

(أ) تجافي طبيعة الاهلاك العـادى الناجم عن استخدام الاصـل في الانتـاج ·

(ب) تضـخم الاهلاك كأحد عنـاصر التكلفة مما يخل اخـلالا جسـيما بمعدلات التكاليف والعلاقات الفنية بين الانتاج وعناصر تكلفته ·

(جـ) تخفض فائض العمليـات الجـارية باسـتخدامات لا تتعلـق بالنشاط الانتاجى ·

لهذه الاعتبارات نرى اعتبار الهلاك الطارىء خسارة رأسمالية ·

ونظرا لأن الهلاك الطارىء للاصل ينجم عند تخريده قبـل انتهـاء عمره الانتاجى لذلك فانه يتبع في معالجة الهـلاك نفس القيـود التى شرحناها في حالة تخريد الاصل قبل اتمام هلاكه دفتريا بالكامل(٢) ·

---

(١) انظر النظام المحاسبى صحيفة رقم ١١٣ ·

(٢) انظر صفحة ٢١٨ ·

أهم القواعد المتعلقة باهلاك(١)

الاصول القابلة للاهلاك :

تخضع كافة الاصول الثابتة للاهلاك فيما عدا ثمن الارض ، أما التكاليف الرأسمالية المضافة اليها فهى الواجبة الاهلاك بشرط أن تكون قابلة للتجديد ٠

الحساب الذى يحمل باهلاك الاصل في فترة التجارب :

في حالة استخدام (تشغيل) الاصل في فترة التجارب يحمل الاهلاك على حساب ١٢١٨ ـ نفقات ايرادية مؤجلة حـ/١٢١٨٢ ـ تجارب بدء التشغيل ٠

المصروفات الرأسمالية المتعلقة بالاصل :

تخضع تكلفة شراء الاصل والمصروفات الرأسمالية المتعلقة به لمعدلات اهلاك واحدة ٠

تاريخ البدء في حساب الاهلاك :

بالنسبة للاصول التى لا تستلزم تجارب سابقة على التشغيل يبدأ اهلاكها من تاريخ استخدامها خلال الفترة المالية ، واذا طال عدم استخدامها فقد يؤثر ذلك على صلاحيتها ومن ثم ينبغى اعادة النظر في عمرها الانتاجى لحساب معدل اهلاكها في مثل هذه الظروف ٠

كذلك يبدأ حساب الاهلاك من تاريخ تشغيل الاصول خلال فترة التجارب ٠ ويحمل أثناءها على حساب « نفقات ايرادية مؤجلة » ـ تجارب بدء التشغيل (حساب رقم ١٢١٨٢) ، وبعد انتهاء هذه الفترة يحسب الاهلاك بالمعدلات العادية اذا استمر استخدام الاصول في الانتاج ، ويحسب بواقع ٥٠٪ من هذه المعدلات اذا لم تستخدم ٠

الانشاءات المعدة خصيصا لآلات معينة :

تخضع هذه الانشاءات لقواعد اهلاك الآلات طالما بقيت الآلات قائمة ، فاذا رفعت الآلات اعتبرت القيمة غير المهلكة حسابيا للانشاءات خسارة رأسمالية تحمل على نتيجة الفترة المالية التى تم خلالها رفع الآلات ٠

وفي حالة نقل آلة من جهة الى أخرى ، يهلك رصيد الانشاءات بالمكان الأول ولا تعلى قيمته على الانشاءات الجديدة ٠

---

(١) طبقا للتعديلات الواردة بالكشف الاول المرفق بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ في شأن بعض قواعد وأسس ومعدلات اهلاك بعض الاصول القابلة للاهلاك ٠

وضع الأصول الثابتة في مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل :

وذلك لتطبيق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها . وفي هذه الحالة يتعين تحديد العمر الانتاجى للمجموعة طبقا لطبيعتها . وقد قدرت المعدلات الواردة بالملحق رقم (١) من النظام على أساس العمر التقديرى للاصول المختلفة ، وقد أشير الى أن هذا العمر يمثل الحد الأدنى من السنوات المقدرة لتلك الاصول بصفة عامة في النشاط النوعى .

تخريد جزء من الاصل واستبداله بجزء جديد(١) :

سبق أن ذكرنا انه في هذه الحالة يهلك الجزء الجديد مع الاصل في فترة العمر الانتاجى المتبقى للاصل .

وجوب حساب الاهلاك :

تلتزم كل وحدة بحساب الاهلاك سنويا أيا كانت نتيجة حساب العمليات الجارية (سواء كانت فائضا أم عجزا) أى سواء سمحت بذلك الأرباح أو لم تسمح .

القيمة التى يحتسب عليها الاهلاك :

تحتسب أقساط الاهلاك على القيمة الدفترية (التاريخية) للاصول الثابتة الا أن النظام قد نص على ضرورة تدبير الفرق بين هذه القيمة والقيمة الاستبدالية وتكوين مخصص له تحت اسم « احتياطى ارتفاع أسعار الاصول » .

طريقة احتساب الاهلاك :

تتبع طريقة القسط الثابت مع عدم استبعاد أية قيمة باقية (خردة نفاية .. الخ) .

اهلاك العدد والأدوات الصغيرة :

يحمل حساب العمليات الجارية بما يصرف من هذه الأدوات أولا بأول دون انتظار تخريدها (أى يهلك ما يستخدم في الانتاج منها بمعدل ١٠٠٪) وعند بدء تطبيق النظام يراعى اهلاك – في أول فترة مالية – ما قد يوجد من أرصدة بالدفاتر للعدد المنصرفة كعهدة للعاملين .

اهلاك الثروة الحيوانية والمائية :

تخضع قيمة هذه الثروة في نهاية كل فترة لاعادة التقدير .

---

(١) راجع المعالجة المحاسبية لهذه الحالة صفحة ٢١٩ .

اهلاك النفقات الايرادية المؤجلة :

يتم اهلاك « النفقات الايرادية المؤجلة » عموما في مدى خمس سنوات ، اى بمعدل ٢٠٪ سنويا اعتبارا من تاريخ بدء التشغيل ، وبالنسبة للنفقات الايرادية المؤجلة في الصناعات الجديدة التى لا يوجد لها مثيل في ج٠م٠ع يتم اهلاكها في مدة لا تتجاوز عشر سنوات ٠

تقسيم السنة المالية الى أربع فترات متساوية وتحميل كل فترة بحصتها في الاهلاك :

يراعى تقسيم السنة المالية الى أربع فترات متساوية ، وتحميل كل فترة بحصتها في الاهلاك السنوى طالما تم تشغيل الاصل أية مدة خلال الفترة ، فاذا لم يستخدم الاصل اطلاقا خلال فترة أو أكثر يحسب الاهلاك على أساس ٥٠٪ من حصة الفترة أو الفترات التى لم يستخدم الاصل خلالها ٠

الأصول التى تم اهلاكها دفتريا ويستمر استخدامها في الانتاج :

فيما عدا النفقات الايرادية المؤجلة والعدد والأدوات الصغيرة ، فان الاصول التى تم اهلاكها دفتريا ويستمر استخدامها في الانتاج يستمر حساب قسط اهلاك لها بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط السنوى وتضاف هذه القيمة سنويا الى حساب « احتياطى ارتفاع أسعار الاصول ح/٢٣٦ »، ويستثنى من هذه القاعدة الاصول المخصصة لمراكز الانتاج في الوحدات الاقتصادية المشتغلة في التعدين أو الوحدات الاقتصادية المتخصصة في انتاج البترول أو تكريره دون ما عداها من أصول الوحدات أو المراكز الأخرى (خدمات انتاجية ــ خدمات تسويقية ــ خدمات ادارية وتمويلية) اذ تطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط بدلا من ٥٠٪ ٠

ويراعى حساب النسبتين (٥٠٪ ، ٢٥٪) على أساس المعدل الاصلى للتشغيل لوردية واحدة فقط مهما كانت ساعات التشغيل ٠

زيادة قسط الاهلاك عن الرصيد الدفترى الباقى :

في حالة زيادة قسط الاهلاك عن الرصيد الدفترى الباقى للاصل يحمل « حساب الاهلاك » بقيمة الرصيد الدفترى الباقى للاصل مقابل قيد القيمة لحساب « مخصص الاهلاك » كما يحمل بنسبة ٥٠٪ من قسط الاهلاك السنوى مقابل قيد القيمة لحساب « احتياطى ارتفاع أسعار أصول » باعتباره أصلا تم اهلاكه دفتريا بالكامل واستمر استخدامه في الانتاج ٣٠٠ يوم أو أقل خلال السنة ٠

معدلات الاهلاك :

تضمن القسم الثالث من النظام (ملحق رقم ١) معدلات الاهلاك ، غير أن القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ المشار اليه قد أدخل عليها عدة تعديلات أوردها في الكشفين الثانى والثالث الملحقين به ٠

فالكشف الثانى :

يتضمن المعدلات العامة للاهلاك لتحل محل نظيرتها الواردة بالملحق رقم (١) من النظام ٠ والاصل الذى يخضع لهذه المعدلات العامة هو ذلك الأصل الذى لا يختلف من حيث العمر الانتاجى المقدر له اختلافا بينا من وحدة اقتصادية الى أخرى ، ولا يختلف من حيث الغرض من استخدامه أيا كان نوع النشاط الاقتصادى للوحدة ، ولا يرتبط استخدامه عادة ارتباطا مباشرا بحجم الانتاج ٠

أما الكشف الثالث :

فقد تضمن معدلات الاهلاك[١] الخاصة ببعض المؤسسات والهيئات العامة وكذا الوحدات الاقتصادية التابعة لها لتحل محل نظيراتها بالملحق رقم (١) من النظام ٠

على أنه بالنسبة للاصول التى لم ترد بهذا الكشف ، وكذلك بالنسبة للاصول الخاصة بالمؤسسات والهيئات العامة التى لم يرد ذكرها فيه والوحدات الاقتصادية التابعة لها ، يطبق عليها المعدلات الواردة بالملحق رقم (١) من النظام المعدل وفقا لما جاء بالكشف الثانى ٠

هذا وقد أعدت المعدلات على أساس الافتراضات التالية :

١ ــ ان عدد أيام العمل في السنة ٣٠٠ يوم أو أقل ٠

٢ ــ ان مدة التشغيل اليومى وردية واحدة[٢] ٠

٣ ــ ان الاصول (الموجودات) مشتراة جديدة ٠

---

(١) انظر قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١١٨ لسنة ٦٩ في ١٨ / ١٠ / ١٩٦٩ بتعديل بعض المعدلات الواردة في هذا الكشف ٠

(٢) لم يحدد النظام عدد الساعات التى تتضمنها الوردية الواحدة بل ترك الامر لتحدده الوحدة الاقتصادية حسب طبيعة نشاطها وظروف تشغيل الاصول المختلفة فيها ٠

لذلك فانه عند حساب الاهلاك السنوى تعتبر المعـدلات المشار اليهـا حـدا أدنى .

ويتم زيادة هذه المعـدلات تبعا لمـا يلى :

(أ) زيادة عدد أيام العمل في السنة .

(ب) زيادة عدد ساعات التشغيل اليومى .

وتترك نسبة الزيادة التى يجب اضافتها للمعدلات نتيجة هذين العاملين للوحدات الاقتصادية ولا يشترط في هذه الحالة موافقة اللجنـة الفنيـة الدائمة للنظـام .

كما يجوز زيادة هذه المعـدلات اذا استدعى ذلك ظروف التشـغيل (غير العاملين السابقين) بشرط موافقة اللجنة الفنية الدائمة للنظام .

معدلات اهلاك الاصول المشتراة قديمة :

طبقا للتعديل الذى ادخله قرار رئيس الجهـاز المركزى للمحاسبات رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ ، تحسب معدلات الاهلاك للاصول المشتراة قديمـة على أساس زيادتها بنسبة ٥٠٪ على الاقل من معدلات اهلاك الاصول المشـتراه جديدة . وتعتبر هذه النسبة المزادة هى النسبة الاصلية لاهلاك هذه الاصول ويجوز زيادتها اذا استدعى ذلك ظروف التشغيل بشرط موافقة اللجنة الفنية للنظـام .

وقد تضمنت ايضاحات اللجنة الفنية الدائمة للنظام الصادر باعتمادها قرار نائب رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات في أول يوليو ١٩٦٩ ان النظام طبق اعتبارا من ١٩٦٧/٧/١ وبالتالى فأن زيادة معدلات الاهـلاك المشـار اليها تطبق بالنسبة للاصـول التى تشترى قديمـة ابتـداء من التـاريخ المذكور . ونحن نخالف اللجنة فيما ذهبت اليه في هذا الشـأن ونرى ان تشمل الزيادة في نسب الاهلاك الاصول السابق شراؤها قديمة قبل تطبيق النظام طالمـا أمكن حصرها من سجل الاصول الثابتة .

وفي ختام عرضنا لأهم القواعد المتعلقة بالاهلاك ، نعرض في الجـدول التالى ملخصا لأهم حالات معدلات الاهلاك .

ملاحظات	معدلات الاهلاك الواجب تطبيقها	بيان
اولا : اصول مشتراة جديدة		
(أ) لم يتم اهلاكها دفتريا :		
١ ـ عدد ايام العمل في السنة ٣٠٠ يوم أو اقل ومدة التشغيل اليومى وردية واحدة ٠	يطبق الحد الادنى لمعدلات الاهلاك	
٢ ـ عدد أيام العمل في السنة أكثر من ٣٠٠ يوم أو مدة التشغيل اليومى تزيد عن وردية واحدة أو الحالتين معا	تزاد معدلات الاهلاك بنسبة يقررها المختصون بالوحدة الاقتصادية ٠	لا يشترط موافقة اللجنة الفنية الدائمة للنظام على هذه الزيادة٠
٣ ـ أصول تم تشغيلها لايام معدودة خلال الفترة ربع السنوية الاولى ولم تستخدم اطلاقا في الانتاج خلال الفترتين الثانية والثالثة واستخدمت طوال ايام الفترة الربع سنوية الاخيرة في السنة المالية	تحمل الفترتان الاولى والاخيرة بحصتهما كاملة من الاهلاك السنوى (طبقا للمعدل المعمول به) ٠ وتحمل الفترتان الثانية والثالثة بواقع ٥٠٪ من حصة كل فترة منهما من الاهلاك السنوى ٠	يقصد بها الاصول التى كانت مستخدمة اصلا في الانتاج ثم لم تستخدم لاى عامل من العوامل ٠

بيـان	معدلات الاهلاك الواجب تطبيقها	ملاحظـات
(ب) تم اهلاكهـا دفتريا		
١ ـ لا تزال تستخدم في الانتاج :		
ـ الاصول المخصصة لمراكز الانتاج في الوحدات الاقتصـــادية المشـتغلة في التعـــــدين أو الوحدات الاقتصـــادية المتخصصة في انتـــاج البتـرول أو تكريره ٠	٢٥٪ من قيمة القسـط محتسبا على اســـاس المعدل الاصلى للتشغيل وردية واحدة فقط مهما كانت ساعات التشغيل٠	تضاف القيمة سنويا الى حســـاب ٢٢٦ ـ احتياطى ارتفاع اسـعار الاصول ٠
ـ الاصول المخصصـــة للمراكـــز الاخـــــرى بالوحدات المشار اليهـا أو كافـــة المـــراكز في الوحـــدات الاقتصـــادية الاخـرى ٠	٥٠٪ من قيمة القسـط محتسبا على أسـاس المعدل الاصلى للتشغيل وردية واحدة فقط مهما كانت ساعات التشـغيل	شرحه
٢ ـ لم تستخدم اطلاقا في الانتاج :		
(خـلال أى فترة ربع سنوية)	١٢٫٥٪ من القســـط محتسبا على أســـاس المعدل الاصلى للتشغيل وردية واحـــدة فقط بالنســـبة للاصـــول المخصصــــة لمراكـــز الانتـــاج في الوحـدات الاقتصادية المشـتغلة في التعـدين أو الوحـــدات الاقتصــادية المتخصصة في انتاج البترول ٠	شرحه

بيان	معدلات الاهلاك الواجب تطبيقها	ملاحظات
	٢٥٪ من القسط على أساس المعدل الاصلي في غير ذلك من المراكز بالوحدات المشار اليها اعلاه أو في كافة المراكز في الوحدات الاقتصادية الاخرى مهما كانت ساعات التشغيل ·	**شرحه**
ثانيا : اصول مشتراه قديمة		
(أ) لم يتم اهلاكها دفتريا		
١ ـ تستخدم في الانتاج	تزاد بنسبة ٥٠ ٪ على الاقل من معدلات الاهلاك المطبقة على الاصول المشتراه جديدة	**يجوز زيادتها اذا استدعى ذلك ظروف التشغيل بشرط موافقة اللجنة الفنية الدائمة ·**
٢ ـ لم تستخدم اطلاقا في الانتاج (خلال اي فترة ربع سنوية)	تحمل الفترات الربع سنوية التى لم تستخدم فيها هذه الاصول اطلاقا في الانتاج بمعدل اهلاك بنسبة ٧٥٪ من الحد الادنى للمعدلات المطبقة على الاصول المشتراة جديدة وتستخدم في الانتاج ·	**شرحه**

بيــان	معدلات الاهلاك الواجب تطبيقها	ملاحظـات
(ب) تم اهلاكها دفتريا		
١ ـ تستخدم في الانتاج	٧٥٪ من الحد الادنى لمعدلات الاهـلاك المطبقة على الاصـول المشـتراة جديدة ، ٣٧٫٥٪ بالنسبة لاصول مراكز الانتـــاج في الوحدات المشتغلة في التعـــــدين أو في الوحدات الاقتصـــادية المتخصصة في انتـــاج البترول أو تكريره .	تضاف القيمة **سنويا** الى الحســـاب **٢٢٦ ـ** احتياطى ارتفاع **اسـعار** الاصول .
		شرحه
٢ ـ لم تســتخدم اطلاقا في الانتاج (خلال اى فترة ربع سنوية)	٣٧٫٥٪ من الحـــد الادنى لمعدلات الاهلاك المطبقة على الاصــول الجـديدة ، ١٨٫٧٥ ٪ بالنسبة لاصـول مراكز الانتـاج بالوحـــدات المشتغلة في التعــدين أو الوحدات الاقتصـــادية المتخصصة في انتـاج البترول أو تـــكريره	

ثالث عشر ـ صيانة واصلاح الاصول الثابتة

سبق أن أشرنا في صدر هذا الفصل اننا سنضمنه الصيانة والاصلاح تجميعا لكل ما يرتبط بالاصول الثابتة في فصل واحد تحقيقا لتكامل الموضوع وترابطه ٠

ونظرا لان موضوع صيانة واصلاح الاصول الثابتة لم ينل عناية كافية في النظام المحاسبي ، لذلك سنتناوله من الجوانب التالية :

- انواع الصيانة والاصلاح ومفهومها ٠
- معالجة الصيانة الجارية والاصلاحات الرأسمالية ٠
- معدل مصروفات الصيانة ٠
- العمرات الجسيمة ٠
- بعض الحالات عن الصيانة ٠

اولا ـ انواع الصيانة والاصلاح ومفهومها :

تشمل صيانة واصلاح الاصول الثابتة العمليات التالية :

الصيانة :

وهى العمليات التى تتم دوريا أو في فترات متقاربة على الاصل ليكون دائما في حالة جيدة ٠٠٠ ومن أمثلتها عمليات التنظيف والتزييت والتشحيم وتثبيت الاجزاء والطلاء ٠٠٠ الخ ٠

الاصلاحات :

وهى العمليات الخاصة باعادة التالف من أجزاء صغيرة في الاصل الى حالتها التى يمكن بها الاستمرار في الانتاج ٠٠٠ مثل تغيير اطار تالف في سيارة أو ترميم تلف في مبنى ولحام ترس في آلة ٠ وليس لهذه العمليات صفة الدورية والانتظام ، وانما تنشأ بحدوث تلف في الاصل ٠

الاستبدال :

وهى العمليات الخاصة باستبدال جزء قديم في الاصل بجزء آخر جديد ٠

العمرات الدورية :

وتتم وفق برامج محددة . وتشمل هذه العمرات العمليات الثلاث السابقة .

الاصلاحات الرأسمالية :

لم يتعرض النظام للتفرقة بين الاصلاحات الجارية والاصلاحات الرأسمالية . وان كانت هذه التفرقة قد وردت بطريق غير مباشر في موضعين :

(أ) في تعريف النظام لتكاليف صيانة الاصول الثابتة[1] ، حيث عرفها بأنها « تكلفةما يستخدم في صيانة الاصول الثابتة من مواد ومهمات وقطع غيار (معمرة وغير معمرة) ، وعمل ، **بغرض المحافظة على الكفاءة الانتاجية لهذه الاصول خلال عمرها الانتاجي** » .

(ب) قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٠ ، بشأن العمرات الجسيمة ، وتخريد جزء من الاصل واستبداله بجزء جديد فقد نص هذا القرار (٢) . « على انه في حالة اجراء عمرات تستلزم تخريد جزء من الاصل واستبداله **بجزء جديد يؤثر في زيادة الطاقة الحالية للاصل رغم انه قد لا يزيد الطاقة الاصلية له** ، فانه يمكن في هذه الحالة محاسبيا اجراء مقاصة بين القيمة الدفترية او التقديرية لهذا الجزء المخرد في حسابي الاصل ومخصص الاهلاك في كلا الجانبين بالميزانية ، وتعلى بعد ذلك قيمة الجزء الجديد على حساب الاصل نفسه وتهلك معه في فترة العمر الانتاجي المتبقية للاصل » .

وبذلك يكون النظام قد حدد مفهوم « الاصلاحات الجارية » بأنها : الاصلاحات التي يترتب عليها مجرد المحافظة على الكفاءة الانتاجية للاصل خلال عمره الانتاجي ، بينما حدد مفهوم الاصلاحات الرأسمالية بأنها : الاضافات التي تؤثر في زيادة الطاقة الحالية للاصل (وان كانت لا تزيد الطاقة الاصلية له) .

هذا وقد وردت هذه التفرقة واضحة في نظام الحسابات القومية

---

(١) الفصل الثاني من النظام، الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية صحيفة رقم ١٢١ من الطبعة الثانية .

للامم المتحدة (١) على النحو التالى :

الاصلاحات الرأسمالية :

هى التعديلات والتغييرات الجوهرية في الماكينات والمعدات والمشيدات والأصول الثابتة الاخرى ، والتى يترتب عليها ٠

- زيادة العمر الانتاجي لهذه الاصول ٠

أو - زيادة انتاجيتها ٠

أو - تغيير نوعية وحجم الخدمات التى تؤديها ٠

الاصلاحات الجارية والصيانة :

هى المصروفات التى تساعد على بقاء صلاحية الاصول الثابتة للتشغيل ٠

وهكذا يتضح ان القرار رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٠ يتفق مع مفهوم الاصلاحات الرأسمالية الوارد بنظام الحسابات القومية للامم المتحدة من حيث كونها تؤدى الى زيادة انتاجية الاصل ، وان لم يشتمل على باقى المعايير ، وهى أثرها على زيادة العمر الانتاجى لهذه الاصول ، أو تغيير نوعية وحجم الخدمات التى تؤديها ٠

وفي رأينا أن التعريف الوارد بنظام الحسابات القومية للامم المتحدة أشمل وأدق لمفهوم الاصلاحات الرأسمالية ، وهو ما نميل الى الاخذ به ٠

ثانية - المعالجة الدفترية لمصروفات الاصلاحات والصيانة :

١ - الاصلاحات الجارية والصيانة :

(أ) اذا تمت بمعرفة اجهزة الوحدة :

يتم تحميل عناصر تكلفة الصيانة من أجور وقطع غيار وغيرها على حسابات الاستخدامات النوعية المختصة ، فتقيد اجور عمال الصيانة كأجور (ح / ٣١) وقطع الغيار ومواد الصيانة كمستلزمات سلعية (ح/٣٢) ٠٠٠

---

(١) صحيفة رقم ٦٦٨ ، ٦٧٢ من النظام الصادر في سنة ١٩٦٨ والذى يعتبر تعديلا وتوسيعا لنظام الحسابات القومية للأمم المتحدة .S.N.A الذى تم اعداده في عام ١٩٥٢ - الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء مرجع رقم ٦-١٠ فبراير ١٩٦٠ ٠

وهكذا ويتم حصر تكلفة الصيانة في هذه الحالة عن طريق مراكز تكلفة الصيانة بحسابات التكاليف .

(ب) اذا اسندت عملية الاصلاحات والصيانة للغير :

تعالج كمستلزمات خدمية (حـ/ ٣٣١)،هذا ويلاحظ اننا نفضل قيدفاتورة مورد خدمة الاصلاح ـ مهما كان مسجلا بها من بيان لقطع الغيار التى استخدمت في الاصلاحات كمستلزمات خدمية بالكامل ، وذلك تجنبا للاجراءات المخزنية الخاصة باثبات ورود وصرف قطع الغيار في السجلات المختلفة وهى عمليات لا تتم فعلا .

٢ ـ الاصلاحات الرأسمالية :

(أ) تكلفة الاصلاحات :

تضاف قيمة تكلفة هذه الاصلاحات على حساب الاصل ، بعد معالجتها من خلال حساب التكوين السلعى بمعنى ان تمر بنفس مراحل معالجة اقتناء او انشاء الاصل الثابت نفسه .

ويراعى في حالة تخريد جزء من الاصل لاجراء الاصلاحات الرأسمالية استبعاد قيمة[1] الجزء من كل من حسابى الاصل ومخصص الاهلاك .

وفيما يلى خطوات المعالجة الدفترية لهذه الحالة :

تخريد تكلفة الجزء المستبدل	من حـ/ ٢٣١ ـ مخصص اهلاك الى حـ/ ١١ ـ اصول ثابتة (بحسب نوع الاصل)
اضافة تكلفة الاصلاحات الراسمالية	من حـ/ ١٢١ ـ تكوين سلعى (بحسب نوع الاصل الثابت) الى حـ/ ٢٧٢١ـدائنو شراء أصول جديدة
	من حـ/ ١١ ـ اصول ثابتة الى حـ/ ١٢١ ـ تكوين سلعى

(١) القيمة الدفترية أو التقديرية ان تعذر التوصل الى القيمة الدفترية للجزء المخرد .

هذا ويلاحظ ان المعالجة الموضحة أعلاه على أساس ان تكلفة الاصلاحات الراسمالية مشتراة من الغير ٠

أما في حالة قيام الوحدة باجراء هذه الاصلاحات ذاتيا بعمالها ومستلزماتها فتقيد الاضافة للتكوين السلعى عن طريق استخدام الحساب ٤١٥ ـ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ٠

كما يلاحظ أننا لم نستخدم في قيد تخريد الجزء المستبدل الحساب ١٧٤٢ ـ اصول مخردة السابق اقتراحه منا ، حيث نفضل قصر استخدام هذا الحساب في حالة تخريد الاصل بالكامل ٠

ب ـ اهلاك الاصلاحات الرأسمالية :

يقضي القرار ٢٩ لسنة ١٩٧٠ ، باهلاك الجزء المضاف للاصل ـ بدلا من الجزء المستبدل ـ مع الاصل في فترة العمر ألانتاجى المتبقى للاصل ٠

ومؤدى هذا أن الاصل الثابت في هذه الحالة سوف يخضع لاكثر من معدل اهلاك :

ـ معدل الاهلاك العادى ، لقيمة تكلفة الاصل بعد استبعاد الجزء المخرد (المستبدل) ٠

ـ معدل اهلاك خاص ، لقيمة تكلفة الاضافات الجديدة للاصل ، بحيث يتم اهلاكها دفتريا بالكامل خلال العمر الانتاجى المتبقى للاصل ٠

وقد يثار التساؤل حول اهلاك هذه الاضافات ، اذا تمت خلال السنة الاخيرة للعمر الانتاجي للاصل ، وكذا في حالة اتمامها بعد انتهاء العمر الانتاجى له ٠ ونرى أن تتم المعالجة في كل من الحالتين كالتالى :

في حالة اتمام الاضافات خلال السنة الاخيرة للعمر الانتاجى :

يتم اهلاك تكلفة الاصل (قبل الاضافات) بالمعدل العادى لاهلاكه ، ويتم اهلاك الاضافات بالكامل ـ على ان تعلى قيمة الاهلاك (للاصل والاضافات) على حساب مخصص الاهلاك (حـ / ٢٣١) ٠

في حالة اتمام الاضافات بعد انتهاء العمر الانتاجي :

(مع استمرار استخدام الاصل في الانتاج)

يجرى اهلاك تكلفة الاصل (قبل الاضافات) بنسبة ٥٠ ٪ من المعدل العادى ، ويتم اهلاك الاضافات بالكامل في السنة التى تتم فيها وتثبت قيمة الاهلاك كالتالى :

من حـ/٣٥٢ ــ الاهـــلاك
الى مذكورين
حـ/٢٣٦ ــ احتياطى ارتفاع اسعار الاصول
(بواقع ٥٠٪ من القسط العادى للاصل قبل الاضافات)
حـ/٢٣١ ــ مخصص الاهلاك
(بقيمة الاضافات بالكامل)

ومن الطبيعى انه في السنة التالية ، يعتبر الاصل والاضافات وحدة واحدة ، بمعنى اعتباره أصلا مهلكا دفتريا بالكامل ويتم اهلاكه على هـذا الاســـاس ٠

ثالثا ــ معدل مصروفات الصيانة :

(أ) مفهوم معدل مصروفات الصيانة وكيفية تحديده :

لا شك ان تكاليف الصيانة والتجـديدات تتناسب طرديا وعـــدد ساعات تشغيل الاصول الثابتة ، فكلما زادت ساعات التشغيل ، صاحب ذلك بالضرورة ارتفاع في مصروفات الصيانة ٠

وعلى ذلك تقل مصروفات الصيانة في الســنوات الاولى للعمـــر الانتاجى للاصل ، ثم تأخذ في الزيادة سنة بعد اخـرى بتقدمه في العمـر ، وقد تضطر الوحدة في سنة من السنوات أن تتحمل اعباء باهظـة لاجراء عمرة من العمرات تحمل بها نتيجة نشاط السنة التى تمت فيها هذه العمرة ٠

ومن الطبيعى أن تؤثر ظاهرة تقلبـات نفقات الصيانة على نتائج نشاط الوحدة من سنة الى سنة ، كما تؤثر بالضرورة على تكاليف الانتاج ارتفاعا وهبوطا ــ وتبدو جسامة هذه الظاهرة في الوحدات التى تبلغ أصولهـــا الثابتة حجما كبيرا ٠

ومن أجل ذلك ظهرت اكثر من طريقة لتوزيع أعباء الصيانة بالتساوى خلال العمر الانتاجى للاصل ، وذلك كمحاولة لتوحيد الاعباء السنوية لاستخدام الاصل (اهلاك وصيانة) خلال عمره الانتاجى .

وقد تبنى النظام احدى هذه الطرق ، وعالجها بما اسماه معدل مصروفات الصيانة[1] .... ونص في هذا الصدد على ما يلى :

لضمان عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للاصل خلال عمره الانتاجى يخصص مبلغ ثابت لهذا الغرض تحمل به تكاليف الفترة المالية (حساب العمليات الجارية) . واذا كان رصيد هذا المخصص في نهاية الفترة المالية مدينا يحمل على تكاليف الفترة ، اما اذا كان الرصيد دائنا يرحل كمصروفات مستحقة في الميزانية . ويعاد النظر في مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية .

وتنفيذا لما قضي به النظام في هذا الشأن ، فان على الوحدة اتباع ما يلى : ـ

١ ـ عند شراء الاصل الثابت ، يتم تقدير اعباء الصيانة (سواء داخل الوحدة وخارجها) وكذا أعباء العمرات الدورية بمعرفة الفنيين بالوحدة ، وذلك طول العمر الانتاجى [2] للاصل ، ويجب أن توضع التقديرات على مستوى كل سنة من سنوات هذا العمر .

٢ ـ بقسمة مجموع التكلفة التقديرية للصيانة على العمر الانتاجى للاصل تحصل الوحدة على « المعدل السنوى المتساوى لمصروفات الصيانة » « أو معدل مصروفات الصيانة » وهو ما يجب أن تتحمل به الفترة المالية (حساب العمليات الجارية) .

---

(١) الفصل الثانى من الاسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ـ ٢ ـ أسس وقواعد التقويم « صحيفة رقم ١١٥ من الطبعة الثانية من النظام » .

(٢) من رأينا أن المقصود «بالعمر الانتاجى» في هذا الصدد هو العمر الذى يقدره الفنيون ، والذى ينتظر ان يستمر الاصل فيه صالحا للاستخدام في الانتاج الى أن يتم تخريده ، وقد يزيد هذا العمر الانتاجى الافتراضي الذى حددت على أساسه نسبة اهلاك الاصل . ومن المعروف أن الفترة اللاحقة لانتهاء هذا العمر تتميز بزيادة اعباء الصيانة والعمرات الدورية ، لذلك ولتحقيق الهدف من معدل مصروفات الصيانة ، يجب أن تغطى تقديرات اعباء الصيانة والعمرات الدورية العمر الانتاجى الذى يقدره الفنيون .

٣ ـ يتم اثبات تكاليف الصيانة الفعليـــة (بمختلف صورها) في حساباتها النوعية ويتم حصر هذه التكاليف عن طريق مراكز التكلفـــة المختصــة ٠

٤ ـ في نهاية كل سنة مالية تقارن تكاليف الصيانة الفعليــة مــع التكاليف التقديرية لنفس السنة التى وضعها الفنيون عنــد تقدير أعبــاء الصيانة ، وتدرس اسباب الاختلاف زيادة كانت أو نقصا للاطمئنان على سلامة التقدير وبالتالى التحقق من مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية ٠

٥ ـ في حالة تزايد تكاليف الصيانة الفعلية ٠ عن التكاليف الســابق تقديرها على مســتوى كل ســنة لظروف لم تكن محل تقــدير الفنــيين (كالارتفاع غير الطبيعى والمستمر في أســعار مستلزمات الصيانة) ، يعاد جدولة تقديرات الصيانة خلال الفترة الباقية من العمر الانتــاجى الحقيقى ويعــاد تحديد المعدل السنوى الجديد الذى يتحمل به حساب العمليــات الجــارية ٠

٦ ـ قرر معدل مصروفات الصــيانة ليحقق عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للاصــل خلال عمره الانتــاجى وبذلك لا تدخــل فيه العمرات الجسيمة والاصلاحات الراسمالية ٠

ب ـ المعالجة المحاسبية لمعدل مصروفات الصيانة :

طبقا للنص الوارد في النظام عن معدل مصروفات الصــيانة ـ حسب ما سبق أن أشرنا ـ فان طريقة المعــالجة المحاسبية لهــذا المعدل ، تتم على النحو التالى :

١ ـ تكوين مخصص الصيانة[1]	من حـ/٣٦٧ ـ مخصصات (بخلاف الاهلاك) ٣٦٧١ ـ مخصص مصروفات الصيانة الى حـ/٢٣٤ ـ مخصصات اخرى ٢٣٤١ ـ مخصص مصروفات الصيانة

(١) يتم التحميل بالمخصص التقديرى في أول السنة المالية ، وكذا عند شراء الاصل خلال السنة المالية (مضمون الرد على الاستفسارين أرقام ٣٤٠ ، ٣٤١ من مجموعة الاستفسارات الصادرة عن الجهاز المركزى للمحاسبات ـ صحيفة رقم ٨٨) ٠

٢ ـ اثبات مصروفات الصيانة الفعلية

تحمل مصروفات الصيانة (داخل الوحدة وخارجها) طوال السنة على حساباتها النوعية المختصة .

---

٣ ـ تسوية عناصر حسابات الصيانة مع المخصص (المقاصة)

في نهاية السنة المالية يتم حصر تكلفة الصيانة الجارية والعمرات الدورية سواء تمت بمعرفة أجهزة الوحدة بمستلزماتها او عن طريق الغير ويجرى القيد الآتى :

من حـ/٢٣٤ ـ مخصصات أخرى

٢٣٤١ ـ مخصص مصروفات الصيانة (باجمالى تكلفة الصيانة والعمرات الدورية)

الى مذكورين

حـ/٣١١ ـ اجور نقدية

حـ/٣١٢ ـ مزايا عينية

حـ/٣١٣ ـ مساهمة الوحدة في التامين (تكلفة العاملين في مراكز الصيانة بالوحدة)

حـ/٣٢٣ ـ قطع غيار ومهمات

حـ/٣٢٣١ ـ قطع غيار ومواد صيانة (جملة المنصرف من قطع الغيار ومواد الصيانة من مخازن الوحدة لأعمال الصيانة)

حـ/٣٣١ ـ مصروفات صيانة (جملة مصروفات الصيانة خلال العام بمعرفة الغير)

---

٤ ـ معالجة رصيد مخصص الصيانة

نتيجة للتسوية السابقة (المقاصة) يصبح رصيد حساب « مخصص مصروفات الصيانة » رقم (٢٣٤١) ، اما :

	(مدينا)	او (دائنا)
	وذلك نتيجة نقص المصروفات الفعلية عن المخصص السابق تعليته في اول السنة المالية ٠	وذلك نتيجة زيادة المصروفات الفعلية عن المخصص السابق تعليته في اول السنة المالية ٠
	وفي هذه الحالة يثبت الفرق بين اجمالى التكلفة الفعلية لمصروفات الصيانة والعمرات الدورية ، وبين المخصص السابق تكوينه في أول السنة بالقيد التالى : من حـ / ٣٦٧١ ـ مخصص مصروفات الصيانة الى حـ/٢٣٤١ ـ مخصص مصروفات الصيانة	وفي هذه الحالة ، لا تجرى اية قيود جديدة وانما يظهر الرصيد الدائن للمخصص ضمن أرصدة المخصصات بالميزانية ٠
٥ ـ تحميل المخصص على العمليات الجارية	في نهاية السنة المالية ، يصبح رصيد الحساب ٣٦٧١ مخصص مصروفات الصيانة ، مساويا لقيمة المعدل السنوى الثابت ، وذلك في حالة عدم زيادة المصروفات الفعلية عن هذا المعدل او يصبح مساويا لقيمة المصروفاتالفعلية، وذلك في حالة اجراء قيد اضافي لتسوية الرصيد المدين للحساب ٢٣٤١ ـ مخصص مصروفات الصيانة نتيجة زيادة المصروفات الفعلية عن المعدل السنوى ٠ ويقفل هذا الرصيد ، مثل باقى عناصر الاستخدمات في حساب العمليات الجارية ٠	

جـ ـ عيوب معدل مصروفات الصيانة بالطريقة السابقة (طريقة النظام) :

لا شك ان تفادى أثر تقلبات نفقات الصيانة ، هو هدف تسعى الى تحقيقه ادارة الوحدة ، لذلك من أثر على نتائج النشاط السنوى ، والمحافظة على مستوى التكلفة في الظروف العادية ٠ ولا شك ان استخدام « معدل مصروفات الصيانة » هو وسيلة لتحقيق هذا الهدف ٠

وان كان هناك انتقادات توجه الى « معدل مصروفات الصيانة » ، فان هذه الانتقادات لا توجه الى الغرض او الهدف الذى من أجله قرر تطبيق هذا المعدل ، وانما تنصب أوجه الانتقاد على طريقة المعالجة الدفترية بحسب النصوص الواردة بالنظام واهم هذه العيوب ما يلى :

١ - تتناقض مع المبدا الذى اخذ به النظام في تبويب عناصر حساب العمليات الجارية بحسب طبيعة أو نوع التصرفات وليس بحسب وظيفتها .

٢ - تجعل حسابات الاستخدامات النوعية غير ممثلة لحقيقة الانفاق الفعلى على الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية وغيرها من عناصر الاستخدامات الجارية ، بل تظهر ناقصة بمقدار ما سوى منها على الحساب ٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة .

ويبدو هذا العيب خطيرا بالنسبة للوحدات المشتغلة بالنقل ، وكذا بالنسبة للوحدات التى تتميز أصولها الثابتة بحاجتها المستمرة الى الصيانة بحجم كبير - حيث تمثل مصروفات الصيانة في مثل تلك الوحدات الجزء الأكبر من استخداماتها الجارية .

٣ - تظهر مصروفات الصيانة (بمختلف صورها وعناصرها) ضمن التحويلات الجارية التخصيصية (كمخصصات) في المرحلة الثانية لحساب العمليات الجارية ، وهذا مخالف لطبيعتها الحقيقية كجزء من تكلفة الإنتاج ، ونتيجة لذلك فان فائض العمليات الجارية (رصيد المرحلة الاولى) يظهر متضخما بقيمة مصروفات الصيانة المستبعدة .

٤ - لم ينص النظام على استخدام المخصص في حالة زيادة المصروفات الفعلية عن المعدل الثابت السنوى ، اذ قضي بأن تتحمل تكاليف الفترة بهذه الزيادة أيضا ، ومعنى ذلك عدم تحقيق الغرض الاصلى من تكوين هذا المخصص وهو موازنة تكاليف الصيانة خلال العمر الانتاجى لاصولها .

٥ - ان ظهور تكاليف الصيانة ضمن حساب « المخصصات » سوف يخضعها للضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، رغم أنها تمثل تكاليف ونفقات فعلية ، وذلك ما لم تصدر تعليمات تفسيرية من مصلحة الضرائب في هذا الشأن .

د - مقترحات العلاج :

لهذه الاسباب نقترح أن تكون المعالجة وفقا للأسس التالية :

١ - لا يثبت مخصص الصيانة في اول الفترة المالية ، ولا عند شراء الاصل .

٢ ـ تقيد مصروفات الصيانة الفعلية بكامل قيمتها باستخدام الحسابات النوعية المخصصة كالمعتاد ٠

٣ ـ تقارن في نهاية الفترة مصروفات الصيانة الفعلية ، بالمعدل الثابت الذى قدرته الوحدة ، وتكون نتيجة المقارنة اما :

نقص المصروفات الفعلية عن معدل مصروفات الصيانة	أو	زيادة المصروفات الفعلية عن معدل مصروفات الصيانة
في هذه الحالة يتم تكوين مخصص بقيمة الفرق بين المصروفات الفعلية خلال السنة والمعدل المقدر ، ويثبت كالمعتاد بالقيد : من حـ/٣٦٧١ ـ مخصص مصروفات الصيانة الى حـ/٢٣٤١ ـ مخصص مصروفات الصيانة		تظل مصروفات الصيانة الفعلية بحساباتها الفرعية المختصة كما هى دون انقاص ، على أن يتم موازنة نتيجة العام ، برد قيمة الزيادة في المصروفات الفعلية عن المعدل السابق تقديره ، وذلك خصما من المخصص السابق تكوينه (بالخصوم) مقابل قيد القيمة لحساب ايرادات سنوات سابقة ويثبت بالقيد التالى : من حـ / ٢٣٤١ ـ مخصص مصروفات الصيانة الى حـ / ٤٤٤ ـ ايرادات سنوات سابقة ٠

مثال رقمى :

ونظرا لاهمية موضوع معدل مصروفات الصيانة ، فاننا نعرض فيما يلى مثالا رقميا يوضح معالجة معدل مصروفات الصيانة بالطريقة التى يحكمها نص النظام ، مقارنة بالطريقة المقترحة ، وقد راعينا البساطة في هذا المثال مع اقتصار الحل على حسابات الاستاذ الموضحة لمفهوم المعالجة ٠

١ ـ العمر الانتاجى لأحد الاصول خمس سنوات ٠

٢ ـ « المعدل الثابت » لمصروفات الصيانة والعمرات الدورية وفقا للدراسة التى أجراها الفنيون يبلغ ٦٠٠ جنيه سنويا ٠

٣ ـ التكاليف الاجمالية لمصروفات الصيانة الفعلية خلال الخمس سنوات كانت كالآتى ١٠٠٠ جنيه ، ١٥٠٠ جنيه ، ٥٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه ، ١٢٥٠٠ جنيه على الترتيب ٠

٥ ـ يفترض أن الصيانة تتم عن طريق ورش الغير ٠

اولا – حل المثال الرقمى وفقا لنص النظام

حساب ٣٣١ – مصروفات صيانة

جنيه		جنيه	
			السنة الأولى
١٠٠٠	إلى ح/٢٦١ – موردين	١٠٠٠	من ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة .
		—	من ح/٢٨١ – العمليات الجارية .
			السنة الثانية
١٥٠٠	إلى ح/٢٦١ – موردين	١٥٠٠	من ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة .
		—	من ح/٢٨١ – العمليات الجارية .
			السنة الثالثة
٥٠٠٠	إلى ح/٢٦١ – موردين	٥٠٠٠	من ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة .
		—	من ح/٢٨١ – العمليات الجارية .
			السنة الرابعة
١٠٠٠٠	إلى ح/٢٦١ – موردين	١٠٠٠٠	من ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة .
		—	من ح/٢٨١ – العمليات الجارية .
			السنة الخامسة
١٢٥٠٠	إلى ح/٢٦١ – موردين	١٢٥٠٠	من ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة .
		—	من ح/٢٨١ – العمليات الجارية .

يتضح من هذه المعالجة انه لن يظهر اثر لمصروفات الصيانة ضمن المستلزمات الخدمية بالمرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية

ح/٣٦٧١ – مخصص مصروفات الصيانة

جنيه		جنيه	
٦٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة (يثبت فى بداية العام)	٦٠٠٠	**السنة الأولى** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
٦٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة	٦٠٠٠	**السنة الثانية** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
٦٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة	٦٠٠٠	**السنة الثالثة** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
٦٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة	١٠٠٠٠	**السنة الرابعة** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
٤٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة (إثبات الزيادة فى المصروفات الفعلية عن المعدل)		
٦٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة	١٢٥٠٠	**السنة الخامسة** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
٦٥٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة		

حساب ٢٣٤١ – مخصص مصروفات الصيانة

جنيه		جنيه	
			السنة الأولى
١٠٠٠	إلى ح/ ٣٣١ – مصروفات الصيانة	٦٠٠٠	من ح/ ٣٦٧١ – مخصص الصيانة
٥٠٠٠	رصيد مرحل		
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
			السنة الثانية
١٥٠٠	إلى ح/ ٣٣١ – مصروفات الصيانة	٥٠٠٠	رصيد منقول
٩٥٠٠	رصيد مرحل	٦٠٠٠	من ح/ ٣٦٧١ – مخصص الصيانة
١١٠٠٠		١١٠٠٠	
			السنة الثالثة
٥٠٠٠	إلى ح/ ٣٣١ – مصروفات الصيانة	٩٥٠٠	رصيد منقول
		٦٠٠٠	من ح/ ٣٦٧١ – مخصص الصيانة
١٠٥٠٠	رصيد مرحل		
١٥٥٠٠		١٥٥٠٠	
			السنة الرابعة
١٠٠٠٠	إلى ح/ ٣٣١ – مصروفات الصيانة	١٠٥٠٠	رصيد منقول
١٠٥٠٠	رصيد مرحل	٦٠٠٠	من ح/ ٣٦٧١ – مخصص الصيانة (المعدل الثابت)
		٤٠٠٠	من ح/ ٣٦٧١ – مخصص الصيانة (المنصرف بالزيادة عن المعدل)
٢٠٥٠٠		٢٠٥٠٠	
			السنة الخامسة
١٢٥٠٠	إلى ح/ ٣٣١ – مصروفات الصيانة	١٠٥٠٠	رصيد منقول
		٦٠٠٠	من ح/ ٣٦٧١ – مخصص الصيانة
١٠٥٠٠	رصيد مرحل	٦٥٠٠	من ح/ ٣٦٧١ – مخصص الصيانة
٢٣٠٠٠		٢٣٠٠٠	

حساب ٢٨١ ـ العمليات الجارية

جنيه		جنيه	
—	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		**السنة الأولى**
٦٠٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧١		
—	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		**السنة الثانية**
٦٠٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧١		
—	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		**السنة الثالثة**
٦٠٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧١		
—	مستلزمات خدمية / مصروفات صيانة		**السنة الرابعة**
١٠٠٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧١		
—	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		**السنة الخامسة**
١٢٥٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧١		

ومن المعالجة السابقة يتضح ان رصيد حـ/٢٣٤١ قد تراكم دون استخدام لموازنة نتائج نشاط الوحدة خلال السنتين الرابعة والخامسة التى زادت فيهما الصيانة الفعلية عن المعدل • وقد تحمل حـ/٢٨١ لهاتين السنتين بهذه الزيادة •

ثانيا ــ حل المثال الرقمي وفقا للطريقة المقترحة

حـ / ٣٣١ ــ مصروفات الصيانة

جنيه		جنيه	
			السنة الأولى
١٠٠٠	إلى حـ/٢٦١ ــ موردين	١٠٠٠	من حـ ٢٨١ ــ العمليات الجارية
			السنة الثانية
١٥٠٠	إلى حـ/٢٦١ ــ موردين	١٥٠٠	من حـ/ ٢٨١ ــ العمليات الجارية
			السنة الثالثة
٥٠٠٠	إلى حـ/٢٦١ ــ موردين	٥٠٠٠	من حـ/ ٢٨١ ــ العمليات الجارية
			السنة الرابعة
١٠٠٠٠	إلى حـ/٢٦١ ــ موردين	١٠٠٠٠	من حـ ٢٨١ ــ العمليات الجارية
			السنة الخامسة
١٢٥٠٠	إلى حـ/٢٦١ ــ موردين	١٢٥٠٠	من حـ/ ٢٨١ ــ العمليات الجارية

ح/٣٦٧١ – مخصص مصروفات الصيانة

جنيه		جنيه	
٥٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة (يثبت فى نهاية العام)	٥٠٠٠	**السنة الأولى** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
٤٥٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة	٤٥٠٠	**السنة الثانية** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
١٠٠٠	إلى ح/٢٣٤١ – مخصص الصيانة	١٠٠٠	**السنة الثالثة** من ح/٢٨١ – العمليات الجارية
–	(لا نحمل المخصص بأية مبالغ حيث أن المنصرف الفعلي يزيد عن المعدل الثابت)	–	**السنة الرابعة**
–	(المنصرف الفعلى يزيد عن المعدل الثابت)		**السنة الخامسة**

ح/٢٣٤١ ـ مخصص مصروفات الصيانة

جنيه		جنيه	
			السنة الأولى
٥٠٠٠	رصيد مرحل	٥٠٠٠	من ح/٣٦٧١ ـ مخصص الصيانة
			السنة الثانية
٩٥٠٠	رصيد مرحل	٥٠٠٠	رصيد منقول
		٤٥٠٠	من ح/٣٦٧١ ـ مخصص الصيانة
			السنة الثالثة
١٠٥٠٠	رصيد مرحل	٩٥٠٠	رصيد منقول
		١٠٠٠	من ح/٣٦٧١ ـ مخصص الصيانة
			السنة الرابعة
٤٠٠٠	إلى ح/٤٤٤ ـ إيرادات سنوات سابقة (موازنة نتيجة العام)	١٠٥٠٠	رصيد منقول
٦٥٠٠	رصيد مرحل		
			السنة الخامسة
٦٥٠٠	إلى ح/٤٤٤ ـ إيرادات سنوات سابقة (موازنة نتيجة العام)	٦٥٠٠	رصيد منقول
—	رصيد مرحل		

يتضح من المعالجة السابقة انه تم استخدام الرصيد السابق تكوينه لموازنة نتائج نشاط الوحدة في السنوات الاخيرة التى زادت فيها تكاليف الصيانة الفعلية عن المعدل السنوى وهو الغرض الذى من أجله قرر معدل مصروفات الصيانة .

حساب ٢٨١ ـ العمليات الجارية

جنيه		جنيه	
			السنة الأولى
١٠٠٠	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		
٥٠٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧		
			السنة الثانية
١٥٠٠	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		
٤٥٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧		
			السنة الثالثة
٥٠٠٠	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		
١٠٠٠	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧		
			السنة الرابعة
١٠٠٠٠	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة		
—	مخصص مصروفات الصيانة حـ/٣٦٧	٤٠٠٠	إيرادات سنوات سابقة حـ/٤٤٤
			السنة الخامسة
١٢٥٠٠	مستلزمات خدمية/ مصروفات صيانة	٦٥٠٠	إيرادات سنوات سابقة حـ/٤٤٤

رابعا ـ العمرات الجسيمة

يقصد بالعمرات الجسيمة تلك العمرات غير العادية ، التى يتم فيها استبدال اجزاء هامة في الآلات ووسائل النقل ، أو هدم واقامة اجزاء من المبانى والانشاءات ، بسبب تلفيات كبيرة طارئة .

وحيث ان العمرات الجسيمة تتم لأسباب طارئة فمن ثم لا يمكن رسم سياسة لها .

ولما كان « معدل مصروفات الصيانة » يشمل مصروفات الصيانة والعمرات الدورية ، فان العمرات الجسيمة تخرج عن هذا المعدل .

ويتم معالجة العمرات الجسيمة كالتالى :

١ ـ العمرات الجسيمة للاصول المملوكة للوحدة قبل ١٩٦٧/٦/٣٠ :

وتعالج المصروفات المباشرة لتلك العمرات ، كنفقات ايرادية مؤجلة (حساب رقم ١١٨٧)(١) .

ويلاحظ ان هذا الحساب ينتهى العمل به (التحميل عليه) اعتبارا من ١٩٧٥/٧/١ وفقا لما جاء بالقرار المنشيء له .

٢ ـ العمرات الجسيمة للاصول المملوكة للوحدة بعد ١٩٦٧/٧/٣٠ :

(أ) تعالج كاصلاحات جارية يتحمل بها حساب العمليات الجارية في السنة التى تتم فيها .

(ب) أو تعالج كنفقات ايرادية مؤجلة .

وذلك تبعا لأثر هذه العمرات على الطاقة الانتاجية أو العمر الانتاجى للأصول .

خامسا ـ حالات خاصة عن الصيانة

١ ـ الاصلاحات والصيانة لاصول ثابتة غير مملوكة للوحدة :

قد تقوم الوحدة بتأجير معدات ووسائل نقل ، وقد تتضمن شروط التعاقد قيام الوحدة المستأجرة بصيانة تلك الاصول بمعرفتها وعلى حسابها طوال مدة استئجارها .

وتعالج مثل تلك النفقات (لدى الوحدة المستأجرة) كتكاليف اصلاحات وصيانة ـ وليس كزيادة في القيمة الايجارية للأصل .

ويلاحظ في هذا الصدد أن مصروفات الصيانة (ح/٣٣١) مقسمة الى حسابات فرعية يتعلق كل حساب منها بنوع من انواع الاصول الثابتة ولكن هذا التقسيم يتعلق فقط بالاصلاحات والصيانة التى تقع على

---

(١) مضاف بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٢ .

الاصول المملوكة للوحدة ، اما في حالة الاصول غير المملوكة للوحـــدة فيمكن اثباتها جميعها بالحساب :

« ٣٣١٨ ـ صيانة أخرى » الذى يمكن تقسيمه الى حسابات جزئيـــة وفقا لأنواع الأصول المستأجرة التى يتم صيانتها ٠

٢ ـ صيانة الانتاج التام والمشتريات بغرض البيع من السلع المعمرة :

قد تحتاج بعض الوحدات المنتجة او الموزعة لسلع معمرة كالسيارات او الدراجات أو الثلاجات ٠٠٠ أو ما شابه ذلك الى اجراء بعض أعمـــال الصيانة لمنتجاتها أو مشترياتها لحين بيعها ٠

وتعالج مثل هذه النفقات كتكاليف صيانة كالمعتاد ٠

رابع عشر ـ بعض الحالات عن الأصول الثابتة

١ ـ الاصول المملوكة بالخارج :

قد تمتلك بعض الوحدات أصولا ثابتة بالخارج لأغراض مختلفة اهمها :

(أ) تنفيذ بعض العمليات :

وذلك كما في شركات المقـاولات التى تمارس نشـــاطها في الخـــارج وتعالج كما يلى :

ـ تشترى هذه الاصول عادة من الأموال التى تحولهـــا الوحـــدة الى الخارج لتمويل العملية ٠ وحيث ان هذه الأمـوال تعتبر من قبيل الاقـراض طويل الأجل التى تقيد فى حـ/١٤ ، فعليه تكون الأصول الثابتة بالخـــارج جزءا من هذا الحساب ولا تظهر مستقلة في الميزانية ٠

ـ تحمل تكلفة هذه الاصول على العمليات التى تستخدم فيهـا كأقساط اهلاك خلال فترة تنفيذ العملية ٠

ـ اذا حولت تلك الاصول الى مصر ، تعامل كأصول مهداة اذا كانت قد أهلكت بالكامل ، أو تظهر بالقيمة الدفترية المتبقية ضمن الاصـــول الثابتة في الميزانية خصما من حـ/١٤ ٠

(ب) مباشرة النشـاط :

مثل وسائل النقل والاثاث وغيرها من الاصـــول التى تقتنيها مكاتب أو فروع شركات التجارة الخارجية والملاحة البحرية والطيران والســـياحة وغيرها لمباشرة نشاطها في الخارج ٠

وفي هذه الحالة نرى تخصيص حساب ١١٩ باسـم (أصـــول ثابتـــة بالخارج) لهذا الغرض بعد استصدار موافقة اللجنة الفنية الدائمة ٠

وتعالج أقساط اهلاكها ضمن مصروفات هذه المكاتب والفروع ٠

(ج) الاســـتثمار :

كما في حالة اقتناء عقارات مبنية للاستغلال ، تظهر قيمــــة هـذه

الاصول ضمن حساب ١٥٣ ـ استثمارات أجنبية في حساب فرعى مستقل .

٢ ـ اهلاك الاصول المملوكة بالخارج :

عالجنا سابقا كيفية اظهار الاصول بالخارج في الميزانية ولم نتناول أقساط اهلاكها لانها ترتبط بموضوع هام وهو كيفية اظهار نشاط الوحدات بالخارج من ايرادات ومصروفات .

ويحكم هذا الموضوع نظرتان ، الاولى للحسابات الاقتصادية والثانية للحسابات المالية . فالحسابات القومية تميز بين المعاملات التى تتم محليا والمعاملات التى تتم مع العالم الخارجي ، وتمشيا مع مبدأ الاقليمية فان حسابات الدخل القومى تظهر تفصيلا النشاط الذى يتم داخل البلاد وما تحققه من موارد واستخدامات في حساباتها النوعية المختلفة ، وتكتفى باظهار نتيجة النشاط الخارجي فقط كدخول محولة من الخارج .

هذا على المستوى القومى ، أما على مستوى الوحدات فانه تمشيا مع هذا المبدأ لا تضاف ايرادات ومصروفات العمليات بالخارج على الحسابات النوعية المقابلة تحقيقا للفصل بين المعاملات المحلية والمعاملات مع العالم الخارجى .

أما المحاسبة المالية فلاغراض الرقابة وتقييم الاداء فانها ترى اظهار هذا النشاط ايرادا ومصروفا .

وتوفيقا بين الغرضين الاقتصادى والمالى نقترح مايلى :

١ ـ تحتفظ الوحدة بسجلات احصائية تسجل فيها تفصيلا نشاطها بالخارج ايرادا ومصروفا .

٢ ـ تخصيص حساب ٣٧ لتسجيل المصروفات بالخارج (ومن بينها اهلاك الاصول الثابتة) بشكل اجمالى .

٣ ـ تخصص حساب ٤٤٩ لتسجيل الايرادات بالخارج اجمالا (فيما عدا ايرادات الاستثمارات الاجنبية التى نص النظام صراحة على ادراجها ضمن حـ/٤٣ ـ ايرادات أوراق مالية) .

٤ ـ اظهار الفرق بين الايرادات والمصروفات بالخارج ان فائضا أو عجزا في حسابات مستقلة متفرعة من حـ/٢٨١١ ـ فائض أو من حـ/ ٢٨١٢ ـ عجز حسب الأحوال .

ومن الواضح أن هذا الاقتراح رهن باستصدار موافقة اللجنة الفنية الدائمة للنظـــام .

والى ان يتم ذلك فانه كحل بديل يمكن اتباع ما يلى :

(ا) بالنسبة للعمليات بالخارج :

تظهر نتيجتها فقط في حساب خاص ضمن الايرادات المتنوعة بالموجب ان كانت ربحـا وبالسالب ان كانت خسارة بسيطة وطارئة .

اما في حالة الخسارة الكبيرة المتراكمة فتعامل كخسائر رأســمالية يخفض بها حـ/١٤ أو حـ/١٥ حسب الاحوال .

(ب) بالنسبة للمكاتب بالخارج :

تقيد مصروفاتها اجمالا في حساب مستقل ضمن المستلزمات الخدميــة المتنوعة باسم « مصروفات الفروع بالخارج » .

كما تقيد أيراداتها العرضية ان وجـدت في حســاب مســتقل ضـمن الايرادات المتنوعة .

٣ ـ الاصول المشتراة خصيصا لعملية معينة بالداخل :

ويقصد بهذه الاصول انها لا تصلح للاستخدام في عمليــات أخــرى ، ويرى البعض اعتبارها كمستلزمات سلعية ، لكننا نميل الى اعتبارها اصـولا ثابتة وبالتالى توزع تكلفة هذه الاصول على سنوات تنفيذ هذه العمليـــة كاقساط اهلاك لها .

فاذا انتهت العملية قبل موعدها المقدر سلفا أى قبل اتمـام الأهـلاك يعتبر الفرق هلاكا طارئا . أما اذا تم الاهلاك قبل انتهـاء العمليـة ففى رأينـا ان يستمر حسابه بواقع ٥٠٪ من القسط العادى ، وبعد اتمام العمليـــة تعامل تلك الاصول كأصـــول مخـــردة مهلكة دفتريا بالكامل ، فترفــع من الميزانية عند بيعها .

أما اذا تقرر الاحتفاظ بها لاعادة استخدامها فتظـل في الميزانيـــة بقيمتها الدفترية ويظل مخصص اهلاكها في جانب الخصوم ، ويسرى عليهـــا ما يسرى على الاصول المهلكة دفتريا بالكامل من قواعد الاهلاك .

٤ ـ الجــدك :

ويقصد به المبالغ التى تدفعها بعض الوحدات للحصــول على موقـــع قائم كفرع للبيع ، أو معرض او مكاتب للادارة أو غيره ٠

ومن المسلم به أن هذه المبالغ تعتبر من قبيل المصروفات الراســـمالية، لكن الآراء اختلفت حول حساب الاصل الثابت المناسب لها ٠

فالبعض يرى ادراجه ـ بحكم طبيعته ـ ضمن النفقات الايرادية المؤجلةـ ح/مصروفات تأسيس ـ لكن هذا الرأى لا يتمشي مع تعريف النظـام لهــذه المصروفات ، وفي الوقت نفسه لا يوجد حساب آخر مناســب ضمن النفقــات الايرادية المؤجلة ٠

لذلك نقترح ان يخصص له ح/١١٨٨ بعد الاتفاق مع اللجنة الفنيـــة الدائمـــة ٠

٥ ـ تكاليف فك واعادة تركيب الاصــول وتكاليف هـــدم وازالة انقـاض مبنى :

اختلفت الآراء حول معالجة تكاليف فك الاصــول الثـــابتة واعــــادة تركيبها في مكان آخر ٠

فالبعض يرى اعتبارها كمصروفات صيانة والبعض الآخــر كمصروفات رأسمالية ٠ ونحن نميل الى اضافتها على الاصل الثابت على ان تهلك خــلال الفترة المتبقية من عمره الانتاجى ٠

ومن الواضح ان هذه المعالجة لا تختلف سواء تمت العملية بمعرفـــة الوحدة أو بمعرفة الغير ٠

وفيما يتعلــق بتكاليف هدم وازالة انقاض المبنى فاننا نرى اتبــــاع ما يلى :

١ ـ يوسط ح/١٧٤٢ ـ أصول مخردة فيجعل مدينا بتكلفــة المبنى وكذلك بتكاليف الهدم وازالة الانقاض ٠

٢ ـ كما يجعل دائنا بمخصص اهلاك المبنى وكذلك بثمن بيع الانقاض٠

٣ ـ يعالج رصيد الحساب كربح أو خسارة راسمالية ٠

وهناك من يرى اتباع هذه المعالجة في حالة عدم بناء مبنى جـديد بدلا مما تهدم ٠ أما في حالة بنـاء مبنى آخر فانهم يرون اضافة تكاليف الهـدم وازالة الانقاض الى تكلفة المبنى الجديد واعتبار ثمن بيـع الانقاض ايرادات متنـوعة ٠

وفي تقديرنا انه يجب الفصل بين العمليتين ، عملية هدم وازالة المبنى وعملية اقامة المبنى الجديد ٠ ولذلك نرجح المعالجة الاولى في الحالتين ٠

٦ ـ التعويض عن الاصول الثابتة :

من الطبيعي أن تقوم الوحدات بالتأمين على اصولهـا الثابتة لـدى شركات التأمين ضد الحوادث كالحريق أو التلف او التصادم او غيرهـا ٠ وعند وقوع اية حادثة تقوم الوحدة باستلام بوليصة التامين المقررة ٠

وهنا يواجهنا ثلاث وقائع هي :

- اعدم الاصل ٠
- استحقاق التعويض ٠
- احلال الاصل المعدم بأصل جديد ٠

ونظرا لتداخل هذه الوقائع وترابطها فقد يختلط على البعض المعالجـة السليمة لهذا الموضوع ٠ وفي رأينا أنه يجب الفصل بين كل واقعة ومعالجتها على حدة كما سنوضح فيما يلى :

(أ) اعـدام الأصـل :

وتتبع بشأنه نفس القيود التى شرحناها عند تخريد الأصـل قبـل نهاية عمره الانتاجى ٠ مع خلاف بسيط هو ان الخـردة الناجمة عن اصـابة الأصل لا تقوم الوحدة عادة ببيعها لحسابها لأنهـا من حق شركة التـأمين ٠

(ب) استحقاق التعويض :

ويقيد ضمن الايرادات التحويلية حـ/٤٤٥ ـ تعويضـات في السـنة التى يعدم فيها الأصل وبالقيمة التى تطالب بها الشركة وفقا لبوليصة التامين ٠

أما اذا كان هناك نزاع بين الوحـدة وشركة التامين فيواجه بتـكوين مخصص ٠

(ج) احلال الأصل :

وتعتبر هذه العملية استخداما إستثماريا تخضع لنفس الاجراءات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية وتتبع في شأنها القيود الخاصة بشراء الأصول الثابتة كالمعتاد ٠

٦٠ ـ ورود بعض المستندات الخاصة بالتكوين السلعى بعد اقفال حسابه :

قد يحدث ان يتأخر ورود مستندات بعض عناصر تكاليف الاصل الثابت بعد اقفال حساب التكوين السلعى وبدء الاصل في التشغيل ، ومن أمثلة ذلك اشعارات البنك عن بعض تكاليف الاعتمادات المستندية الخاصة باستيراد أصول ثابتة ، والتى يتأخر اخطار الوحدة بها لأى سبب ، وكذا فروق الأسعار ، كفروق أسعار الحديد في أعمال البناء ، اذ فرض وقضي بتطبيقها بأثر رجعى على تشييدات تم تشغيلها ٠

وفي مثل هذه الحالات تتم المعالجة كالآتى :

١ ـ تضاف القيمة على حساب التكوين السلعى ، مع تحويلها في نفس الوقت لحساب الأصول الثابتة ٠

٢ ـ يتم اهلاك الجزء المضاف عن المدة التى تم تشغيل الاصل فيها في السنوات السابقة للاضافة ، ويثبت هذا الاهلاك « كمصروفات سنوات سابقة » حـ/٣٦٥ ، ثم يستمر حساب الاهلاك كالمعتاد ٠

وقد تتم الاضافة المشار اليها بعد ان تكون الوحدة قد تصرفت في الاصل الثابت بالبيع ، وهنا يجرى قيد الاهلاك المشار اليه في بند (٢) ٠

وبعد ذلك اذا امكن تحميل المشترى بقيمة الاضافة ، تكون المعالجة كالآتى :

من حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع اصول
الى حـ/١٧٤٢ ـ اصول مباعة
(بقيمة الاضافة التي تحملها العميل)

من حـ/١٧٤١ ـ أصول مباعة
الى حـ/الاصول الثابتة
(بحسب نوع الاصل)

واذا لم تتمكن الوحدة من تحميل المشترى بالقيمة ، فتعتبر القيمة في هذه الحالة من قبيل الخسارة الراسمالية ٠

٧ ـ المباني والانشاءات التى تقام على ارض الغير :

تحصر تكلفة هذه الاصول وتثبت طبقا للقيود التى سبق أن شرحناها كما تعلى على الحسابات النوعية وتظهر قيمتها في الميزانية ٠

وفي هذه الحالة يتم اهلاك هذه الاصول بالكامل خلال فترة استغلالها حسب العقد المبرم بين الوحدة ومالك الأرض ٠

٨ ـ المساهمة في تكلفة المرافق والطرق العامة :

يحدث ان تقيم الدولة بعض المرافق او الطرق العامة والتى تفيد منهـا احدى الوحدات ، ومن ثم تطالبها بنصيبها في تكلفة هذه المرافـق والطرق ٠

وفي رأينا أنه في هذه الحالة تعالج المبـالغ المستحقة على الوحـدة كاستخدامات استثمارية وتظهر في الميزانية كأصول مملوكة ضـمن حساباتها النوعيـة ٠

كما تطبق عليها معدلات الاهلاك العادية ٠

٩ ـ الاصول المملوكة والمسترد تكلفتها :

يحدث أن تقوم بعض الهيئات العامة باقامة أصـول ثابتة لحسـاب احدى الشركات بحكم تخصص الهيئة الفنى ، وبالرغم من قيـام الشركـة بسداد تكلفة هذه الاصول الا أن الهيئة تحتفظ بملكيتها لها ٠

وفي هذه الحالة تعتبر الهيئـة انهـا قامت بعمليتين منفصلتين الاولى انشاء هذه الاصول (كمقاول) لحساب الشركة فتظهر تكلفتهـا في جـانب الاستخدامات من حساب العمليات الجارية ويظهر المستحق من ثمنهـا في جانب الموارد كانتـاج ٠

والثانية قبول هذه الاصول ٠ فتعالج كما لو كانت مهداة من الغير ٠

١٠ ـ قطع الغيار الواردة مع الاصول الثابتة :

يحدث أن تشترط الوحدة أن يقوم المورد بتوريد قطـع الغيـار الهامة مع الاصول الثابتة عند الشراء ٠

وفي راينا ان تكلفة قطع الغيار في هذه الحالة تعلى على الاصول الثابتة باعتبارها جزءا من هذه الاصول ، وتهلك معها خلال عمرها الافتراضي ٠

غير أن هذه المعالجة لا تنفى اتخـاذ الاجراءات المخزنيـة للرقـابة على التصرف فيها كميا ٠ وقد جرت العـادة أن توضع في مخزن خاص حتى يتم استخدامها ٠

الفصل الثاني عشر

المخـــزون

يشمل حساب المخزون الحسابات الفرعية التالية :

١ ـ المستلزمات السلعية ٠

٢ ـ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ ٠

٣ ـ انتـاج تـام ٠

٤ ـ بضائع بغرض البيع ٠

٥ ـ بضائع لدى الغير ٠

٦ ـ اعتمادات مستندية ٠

٧ ـ حركة الانتاج التـام ٠

وسنتناول معـالجة هـذه الحسابات فيما عـدا حسابات الانتـاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ ، الانتاج التام ، البضائع بغـرض البيـع إذ سنتعرض لها عند الحديث عن الموارد لارتباطها بها ٠

أولا ـ المستلزمات السلعية

للمستلزمات السلعية حسابان في الدليل ، اولهما ضمن المخزون في أصول الميزانية ويميز بالرقم ١٣١ ، وهذا الحساب يمثل حركة المستلزمات السلعية ويظهر رصيدها ويتفرع منه عدة حسابات لكل من :

مخزن الخامات ، مخزن الوقود ، مخزن قطع الغيار والمهمات ، ومخزن مواد التعبئة والتغليف ، مخزن المخلفات ٠

أما الحساب الثانى فيميز بالرقم ٣٢ ويمثل ذلك الجزء من المستلزمات السلعية الذى استخدم في الانتاج بنوعيه ، أى الانتاج المخصص للبيع والانتاج المخصص للتكوين الرأسمالى (مشغولات داخلية) ٠

وهذا الحساب ينقسم الى عدة حسابات فرعية تقابل الحسابات المشار اليها آنفا بالاضافة الى حسابين احدهما للادوات الكتابية والكتب والآخر للمياه والانارة ٠

وسوف نتناول فيما يلى الموضوعات التالية:

١ ـ القواعد العامة لمعالجة المستلزمات السلعية ٠
٢ ـ مواد التعبئة والتغليف المتداولة ٠
٣ ـ بعض الحالات الخاصة ٠

وهذه الموضوعات لا تشمل المخلفات لأننا سنعالجها في فصل مستقل في باب الموارد ٠

١ ـ القواعد العامة لمعالجة المستلزمات السلعية

تختلف معالجة المستلزمات السلعية بحسب طبيعة التصرفات المتعلقة بها ، وفيما يلى حصر لأهم هذه التصرفات وكيفية معالجتها ٠

١ ـ عند ورودها للمخازن :

يجعل حـ/١٣١ مدينا وحساب الموردين دائنا ٠

ويتبع هذا القيد أيضا في اثبات المستلزمات التى ترد للوحدة وتستخدم دون دخولها المخازن ٠

٢ ـ عند صرف المستلزمات السلعية لأقسام الانتاج :

يجعل حـ/١٣١ دائنا وحساب ٣٢ مدينا ٠

٣ ـ عند ارتجاع المستلزمات السلعية من مراكز الانتاج :

يجرى قيد عكسي للقيد السابق ٠

٤ ـ عند تحويل المستلزمات من مركز لآخر من مراكز الانتاج :

تعتبر عملية داخلية ولا يتأثر بها حسابا ١٣١ ، ٣٢ ٠

٥ ـ عند بيع المستلزمات السلعية :

يجعل حـ/١٣١ دائنا بتكلفة هذه المستلزمات ، وحساب مدينى بيع أصول مدينا بثمن البيع ، فاذا كان الفرق بين التكلفة وثمن البيع دائنا فيرحل الى :

حـ/٤٤٦١ ـ أرباح بيع مخلفات (بالنسبة للمخلفات) .

حـ/٤٤٦٤ ـ أرباح مبيعات خامات (بالنسبة للخامات ولبقية المستلزمات السلعية بالقياس) .

أما اذا كان الفرق بين التكلفة وثمن البيع مدينا فيرحل الى :

حـ/٣٦٤ ـ خسائر راسمالية بالنسبة لكافة المستلزمات السلعية .

٦ ـ المستلزمات السلعية التى ترد للوحدة في نهاية الفترة المالية ، ولم يتم فرزها وقبولها بالمخازن :

يفضل عدم قيدها كمشتريات ، بل تثبت بكشوف الجرد بحالتها التى هى عليها للتذكرة فقط ، دون أن تقيد لحساب الموردين .

٧ ـ البضاعة بالطريق :

بالنسبة للبضائع المستوردة التى تم شحنها تظهر ضمن حساب الاعتمادات المستندية أما البضائع المحلية التى لم ترد بعد لمخازن الوحدة فتظهر قيمتها كرصيد مدين للمورد ان كان مدفوعا ثمنها .

٨ ـ فروق الجرد الفعلى عن الرصيد الدفترى :

يضاف على حساب المستلزمات المختص اذا كان العجز طبيعيا ، أما اذا كان عجزا غير طبيعي فاما أن يحمل به حساب أرصدة مدينة أخرى في حالة تحديد المسئولية ، أو يحمل به حـ/٣٦٤ خسائر راسمالية في حالة عدم تحديد المسئولية .

أما الزيادة في الجرد الفعلى فتقيد بالاضافة للحساب ١٣١ والاستبعاد من الحساب ٣٢ ، وذلك أفضل من اعتبارها ايرادات متنوعة .

هذا ويلاحظ قيد عجز أو زيادة الجرد على أساس المتوسط المتحرك .

٩ ـ تقوم المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن والمتبقية فيها على أساس « المتوسط المتحرك » .

وهو متوسط السعر بعد آخر اضافة ، بمعنى :

$$\frac{\text{قيمة الرصيد + قيمة الكمية المضافة}}{\text{كمية الرصيد + الكمية المضافة}}$$

هذا ولا تنطبق تلك القاعدة على المخلفات ، اذ قضي النظام بأن تقوم بقيمة تقديرية على أساس متوسط اسعار البيع في العام السابق . وذلك بالنسبة لجميع التصرفات المدينة والدائنة المتعلقة بالمخلفات .

ونوضح بالصحيفة التالية مثال يبين كيفية حساب المتوسط المتحرك .

حساب صنف

مخزن ....

اسم الصنف .... رقم الصنف ....

الوحدة ....

التاريخ	مستند القيد	مستند المخازن		البيان	الوارد					الصادر			الرصيد			متوسط السعر	
		إضافة	صرف		الكمية	السعر		القيمة		الكمية	القيمة		الكمية	القيمة			
						مليم	جنيه	مليم	جنيه		مليم	جنيه		مليم	جنيه	مليم	جنيه
					—	—	—	—	—	—	—	—	١٠	—	٤٠	—	٤
					٩٠	—	٤	—	٣٦٠	—	—	—	١٠٠	—	٤٠٠	—	٤
					—	—	—	—	—	٦٠	—	٢٤٠	٤٠	—	١٦٠	—	٤
					٢٠٠	—	٥	—	١٠٠٠	—	—	—	٢٤٠	—	١١٦٠	٨٣٣	٤
					—	—	—	—	—	١٥٠	٩٥٠	٧٢٤	٩٠	٩٧٠	٤٣٤	٨٣٣	٤

٢ ـ مواد التعبئة والتغليف المتداولة

تنطبق القواعد العامة لمعالجة المستلزمات على مواد التعبئة والتغليف المستهلكة ، أما مواد التعبئة والتغليف المتداولة فلها حالتان هما :

(أ) رجوع مواد التعبئة والتغليف فور تسليم المنتجات للعميل .

(ب) بقاء مواد التعبئة والتغليف مؤقتا طرف العميل مقابل تأمين لحين ردها .

وفيما يلى المعالجة الدفترية في كل حالة .

١ ـ رجوع مواد التعبئة والتغليف فور تسليم المنتجات للعميل :

يمكن أن تتم المعاجلة الدفترية في هذه الحالة باحدى الطريقتين التاليتين :

الطريقة الأولى :

عدم اجراء قيود محاسبية عند الصرف من المخازن وعند اعادة الاستلام ويتبع ما يلى :

١ ـ تراقب عمليات الصرف واعادة الاستلام بالكمية فقط .

٢ ـ في نهاية السنة المالية يتم حصر هذه العبوات (سواء الموجود منها بالمخازن أو بأماكن التعبئة أو المعبأة والمعدة للخروج للعملاء) ويتم اعادة تقدير قيمتها (بمعرفة لجنة فنية) ويقيد على حساب ٣٢٤٢ الفرق بين قيمتها في أول السنة المالية مضافا اليها المشتريات وبين قيمتها الجديدة وذلك بالقيد التالى :

من حـ/٣٢٤٢ ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة

الى حـ/١٣١٤٢ ـ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة .

(قيمة ما استهلك من مواد تعبئة وتغليف متداولة خلال المدة) .

الطريقة الثانية :

اجراء قيود محاسبية عند الصرف من المخازن واعادة الاستلام وذلك كما يلى :

من حـ/٣٢٤٢ مواد تعبئة وتغليف متداولة

الى حـ/١٣١٤٢ ـ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

وذلك عند الصرف من المخازن ، ثم قيد عكسي عند اعادة الاستلام ٠

ويتحمل الحساب ٣٢٤٢ بالفرق بين قيمة التكلفة (حسب المنصرف من المخازن) وقيمة اعادة التقدير (بالنسبة للرصيد المتبقى في نهاية السنة المالية من مواد التعبئة المنصرفة خلال السنة) ٠

وفيما يلى مثال رقمى يوضح هذه الطريقة :

مثال : بلغت قيمة مواد التعبئة والتغليف المتداولة المنصرفة من المخازن خلال السنة المالية ١٠٠٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية قدرت قيمة المتبقى منها فكانت ٦٠٠٠ جنيه ٠

وفي ضوء هذا المثال تظهر حسابات الاستاذ كما يلى :

ح/١٣١٤٢ ـ مخزن مواد التعبئة والتغليف المتداولة

منه		له	
١٠٠٠٠	رصيد أول المدة	١٠٠٠٠	من ح/٣٢٤٢ (قيمة المنصرف من المخازن)
٦٠٠٠	إلى ح/٣٢٤٢ (قيمة المرتد للمخازن)	٦٠٠٠	رصيد آخر المدة
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	

ح/٣٢٤٢ ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه		له	
١٠٠٠٠	إلى ح/١٣١٤٢ (قيمة المنصرف من المخازن	٦٠٠٠	من ح/١٣١٤٢ (القيمة التقديرية للعبوات السابق صرفها)
		٤٠٠٠	من ح/٢٨١ ـ العمليات الجارية (قيمة المستخدم)
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

(ب) بقاء مواد التعبئة والتغليف مؤقتا لدى العميل (مقابل تأمين) :

في هذه الحالة يوسط حساب بضائع لدى الغير على أن تتم المعـــالجة باحدى الطريقتين التاليتين :

الطريقة الأولى :

واساسها تحميل حـ/٣٢٤٢ بقيمة الهالك من مواد التعبئة المتـــداولة وليس باجمالى قيمة المنصرف منها من المخازن • وتجرى القيود التالية :

١ ـ ارســال المنتجــات للعملاء	من مذكورين حـ/١٦١ـعملاء (بقيمة المنتجات دون العبوات) حـ/١٣٤١ ـ بضـــائع لدى الغير مســـتلزمات (بقيمة العبوات) الى مذكورين حـ/٤١١١١ ـ اجمالى مبيعات حـ/١٣١٤٢ـمخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة
٢ ـ تحصـــــيل الثمن والتأمين من العميل	من حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى الى مذكورين حـ/١٦١ ـ عملاء (بقيمة المنتجات) حـ/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير (بقيمة المحصل كتأمين)
٣ ـ رجوع العبـــوات من العملاء	عند رد العميل ما لديه من العبـوات بحالة تقبلها الوحدة البائعة مقابل استرداد ما سبق سداده من تأمين فانه يتم اعادة تقدير العبوات بحسب حالتها ، ويجرى القيد التالى : من مذكورين حـ/١٣١٤٢ ـ مخزن مواد التعبئة والتغليف المتداولة (بالقيمة الجديدة المقدرة لها حسب حالتها)

ح/٣٢٤٢ ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة
(بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الجديدة)
الى ح/١٣٤١ ـ بضائع لدى الغير مستلزمات

---

٤ ـ رد التأمين

ثم يثبت رد التأمين للعميل بالقيد التالى :
من ح/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير
الى ح/١٨٢١ـ بنك تمويل النشاط الجارى

ولكن قد يحدث ان يرد العميل العبوات بحالة تلف غير طبيعية وترى الوحدة تحميله بقيمة هذا التلف بالخصم من مبلغ تأمينه المودع لديها وتثبت هذه الحالة بالقيد التالى :
من مذكورين
ح/١٣١٤٢ ـ مخزن مواد التعبئة والتغليف المتداولة (بالقيمة الجديدة المقدر لها حسب حالتها)
ح/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير
(بقيمة ما اتفق على تحميل العميل به مقابل التلفيات)
ح/٣٢٤٢ ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة
(بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الجديدة مضافا اليها ما تحمله العميل مقابل التلفيات)
الى ح/١٣٤١ ـ بضائع لدى الغير مستلزمات

ثم يرد للعميل الباقى من التأمين المستحق له بعد تخفيضه بما تحمله مقابل التلفيات.

ولايضاح هذه الطريقة نورد المثال التالى :

مثـــال :

باعت احدى الوحدات بضائع قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه لأحد عملائها وكانت البضائع معباة في عبوات قيمتها ١٠٠٠ جنيه وقد احتفظ بها العميل نظير

دفع تأمين مساو لقيمتها . وعند رد هذه العبوات أعيد تقديرها بمبلغ ٦٠٠ جنيه .

ونصور فيما يلى حسابات الاستاذ الخاصة بالعبوات ، بافتراض رد التأمين كاملا .

ح/١٣١٤٢ ــ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة .

منه		له	
١٢٠٠	رصيد أول المدة	١٠٠٠	من ح/١٣٤١
٦٠٠	إلى ح/١٣٤١		(بقيمة المرسل للعميل)
	(القيمة التقديرية للعبوات	٨٠٠	رصيد آخر المدة
	بعد ارتجاعها)		
١٨٠٠		١٨٠٠	

ح/١٣٤١ ــ بضائع لدى الغير ــ مستلزمات

منه		له	
١٠٠٠	إلى ح/١٣١٤٢		من مذكورين
	(قيمة العبوات المسلمة	٦٠٠	ح/١٣١٤٢ (قيمة
	للعميل)		المرتد)
		٤٠٠	ح/٣٢٤٢ (قيمة
			الهالك)
١٠٠٠		١٠٠٠	

ح/٣٢٤٢ ــ مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه		له	
٤٠٠	إلى ح/١٣٤١	٤٠٠	من ح/٢٨١
	(قيمة الهالك الطبيعى)		
٤٠٠		٤٠٠	

اما اذا خصم جزء من التأمين نظير تلف غير طبيعى أحدثه العميل في العبوات ، فان حساب ١٣٤١ يظهر بالشكل التالى :

ح/١٣٤١ ـ بضائع لدى الغير ـ مستلزمات

منه			له
١٠٠٠	إلى ح/١٣١٤٢ (قيمة المسلم للعميل)	٦٠٠	من ح/١٣١٤٢ (قيمة المرتجع من العميل)
		٥٠	من ح/٢٦٣١ (المخصوم من التأمين)
		٣٥٠	من ح/٣٢٤٢ (المحمل على التكلفة)
١٠٠٠		١٠٠٠	

الطريقة الثانية :

وأساسها تحميل ح/ ٣٢٤٢ باجمالى قيمة العبوات بمجرد صرفها من المخازن ، وتجرى القيود التالية :

١ ـ عند الصرف من المخازن

من ح/٣٢٤٢ ـ مواد تعبئة وتغليف
الى ح/١٣١٤٢ ـ مخزن مواد تعبئة

---

٢ ـ عند ارسال العبوات للعملاء

من مذكورين
ح/١٦١ ـ عملاء (بقيمة المنتجات بدون العبوات)

ح/١٣٤١ـ البضائع لدى الغير (بقيمة العبوات)
الى مذكورين
ح/٤١١١١ ـ اجمالى مبيعات
ح/٣٢٤٢ ـ مواد تعبئة وتغليف متداولة (بقيمة العبوات)

وتستكمل القيود على النحو السابق شرحه في الطريقة الاولى .

مثال رقمى :

لايضاح هذه الطريقة نصور فيما يلى حسابات الاستاذ باستخدام ارقام المثال السابق:

ح/١٣١٤٢ — مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه		له	
١٢٠٠	رصيد أول المدة	١٠٠٠	من ح/٣٢٤٢ (قيمة المنصرف من المخازن)
٦٠٠	إلى ح/١٣٤١ (قيمة المرتجع من العميل).	٨٠٠	رصيد آخر المدة
١٨٠٠		١٨٠٠	

ح/١٣٤١ — بضائع لدى الغير — مستلزمات

منه		له	
١٠٠٠	إلى ح/٣٢٤٢ (قيمة العبوات المرسلة للعميل)		من مذكورين
		٦٠٠	ح/١٣١٤٢ القيمة التقديرية للمرتجع من العميل)
		٤٠٠	ح ٣٢٤٢ (قيمة الهالك الطبيعي)
١٠٠٠		١٠٠٠	

ح/٣٢٤٢ — مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه		له	
١٠٠٠	إلى ح/١٣١٤٢ (قيمة المنصرف من المخازن)	١٠٠٠	من ح/١٣٤١ (قيمة العبوات المرسلة للعميل)
٤٠٠	إلى ح/١٣٤١ (قيمة الهالك من العبوات)	٤٠٠	من ح/٢٨١ (تحميل العمليات الجارية بقيمة الهالك الطبيعي)
١٤٠٠		١٤٠٠	

٣ ـ معالجة بعض الحالات الخاصة

١ ـ المستلزمات السلعية التى لا تخزن :

ونقصد بها الكهرباء والمياه والغاز (١) والمواد البترولية التى تصرف لوسائل النقل والانتقال من محطات التوزيع ٠

وتعالج هذه المستلزمات بالقيود التالية :

من حـ/٣٢٢ ـ وقود وزيت وقوى محركة (الحساب الفرعى المناسب)

أو من حـ/٣٢٧ ـ مياه وانارة (الحساب الفرعى المناسب)
الى حـ/٢٦١ ـ موردين

وبديهى ان حـ/٣٢ في هذه الحالة يمثل المستلزمات التى اشتريت واستخدمت في عمليات الانتاج بينما حـ/٢٦١ يظهر حركة سداد قيمة هذه المستلزمات ٠

٢ ـ الأدوات الكتابية والكتب :

يمكن ان تتم معالجة هذه الأدوات باحدى طريقتين :

الطريقة الأولى :

أن يحمل حـ/١٣١٦ الذى نقترح تخصيصه لهذه الأدوات بقيمة ما يشترى منها ، على ان يحمل حـ/٣٢٦ أدوات كتابية وكتب بقيمة المنصرف منها من المخازن ٠

الطريقة الثانية :

ومؤداها تحميل قيمة ما يشترى من هذه الادوات الكتابية والكتب مباشرة على الحساب ٣٢٦ ـ ادوات كتابية وكتب وذلك بالقيد التالى :

من حـ/٣٢٦ ـ أدوات كتابية وكتب الى حـ/٢٦١ ـ موردين ٠

على أن تتابع عملية الاستلام بالمخازن والصرف منها والرصيد بالكمية فقط بغرض الرقابة ٠ وقد تصلح هذه الطريقة في المعالجة اذا كانت الوحدة

---

(١) اذا تضمنت فواتير الكهرباء أو المياه أو الغاز « مصاريف معاينة أو تركيب » فتعالج هذه الاخيرة كمستلزمات خدمية فيقتصر استخدام الحساب ٣٢ بالنسبة لهذه الانواع على قيمة ما يتم استهلاكه منها ٠

تشترى مثل هذه الأدوات الكتابية والكتب بكميات ضـئيلة ، اما اذا كانت تشتريها بكميات كبيرة فسيؤدى ذلك الى تحميل الفترة المـالية التى اشتريت فيها بعبء تكاليفها كاملة مقابل استخدام جزء منها ، غير أنه يمكن تلافي هـذا العيب بأن يتم جرد الموجـود في نهاية الفترة المـالية من الادوات الكتابية والكتب حيث تثبت ضمن المخزون (ح/١٣١٦) مقابل استبعاد قيمتهـا من حساب ٣٢٦ ، وفي أول السنة المـالية التالية يعاد تحميلها على الحساب ٣٢٦٠

وتمتاز هذه الطريقة الأخيرة بتفادى كثرة الاجراءات المخزنية في عمليات الاستلام والصرف ٠

٣ ـ تكاليف المكتبات والكتب العلمية التى تحتفظ بها الوحدة :

قد تنشيء احدى الوحدات مكتبة تحوى مراجـع علميـة وقـانونية وهندسية وفنية وغيرها يرجـع اليها العـاملون في شئون أعمالهم ، وقد تصل تكلفة هذه المراجع الى مبالغ باهظة ، وعادة تحتفظ هذه المراجـع بقيمتها العلمية لآجال ولا يقلل من تكلفة شرائها غير ما يصيبها من قدم نتيجة التداول٠

والمقترح اعتبار تكلفة هذه المكتبات اصولا ثابتة ضمن حساب ١١٦٣ ـ مهمات مكتبية أو يخصص لها الحساب ١١٦٥ على أن تهلك مثـل هذه الكتب والمراجع على ٤ سنوات مثلا ٠

٤ ـ الخامات المتبقية في اماكن الانتاج :

في نهاية السنة المـالية قد توجد كمية من الخامات بصالات الانتـاج دون استخدامها في أى عملية من العمليات الانتاجية ٠

والمقترح أن تعالج كما يلى :

ـ تثبت ضمن جرد الخامات ، على أن يفـرد لها كشـوف مسـتقلة بعنوان « خامات موجودة بمراكز الانتاج » ٠

ـ تقيد بجعل حساب ٣٢ دائنا وحساب مخزن الخامات مدينا ٠

ـ تثبت هذه الخامات بسـجلات المخـازن في صحيفة مسـتقلة تحت عنوان « خامات موجودة بمراكز الانتاج » ٠

ـ في أول السـنة المـالية التالية يجرى قيد صرف هذه الخـامات كالمعتاد بتحميله على الحساب ٣٢ ٠

وتهدف هذه المعالجة الى تجنب الجهد والوقت الضائع في اثبـات هذه المستلزمات متفرقة في بطاقات الصنف مرة كمرتجعات للمخازن ومرة أخرى كمنصرف للتشغيل ٠

ثانيا ـ البضائع لدى الغير

خصص النظام الحساب رقم ١٣٤ لاظهار حركة البضائع المملوكة للوحدة والموجودة لدى الغير لأى سبب كان ·

أما أنواع البضائع التى يمكن أن تكون موجودة لدى الغير واحتمالات اسباب وجودها فهى كما يلى :

١ ـ مستلزمات سلعية ···· للتصنيع أو الاستخدام المؤقت كمواد التعبئة والتغليف المتداولة ·

٢ ـ انتاج غير تام ···· لاستكمال التصنيع ·

٣ ـ انتاج تام ···· للعرض أو تمهيدا لبيعه ·

٤ ـ بضائع مشتراة بغرض البيع ··· للعرض او تمهيدا لبيعها ·

ولمراقبة هذه الأنواع المختلفة من البضائع الموجودة لدى الغير فانه يمكن تقسيم حـ/١٣٤ ـ اذا اقتضت الضرورة ـ الى الحسابات الفرعية التالية :

١٣٤ ـ بضائع لدى الغير ·
١٣٤١ ـ مستلزمات لدى الغير ·
١٣٤٢ ـ انتاج غير تام لدى الغير ·
١٣٤٣ ـ انتاج تام لدى الغير ·
١٣٤٤ ـ بضائع بغرض البيع لدى الغير ·

ويلاحظ ـ كما سبق ايضاحه ـ ان البضائع المستوردة والتى لم تصل الى مخازن الوحدة تظهر في حساب الاعتمادات المستندية ، أما البضائع المحلية التى لم ترد بعد لمخازن الوحدة فتظهر قيمتها كرصيد مدين لحساب الموردين ان كان مدفوعا ثمنها ، أما اذا لم يكن مدفوعا فلا تظهر قيمتها بالدفاتر ·

وتختلف معالجة البضائع لدى الغير بحسب نوع هذه البضائع ، وفيما يلى اقتراحاتنا بشأن معالجة كل نوع على حدة ·

معالجة المستلزمات السلعية :

تعالج المستلزمات السلعية المرسلة للغير ـ خامات ، قطع غيار ، مواد تعبئة متداولة ـ على أساس تحميل حـ/١٣٤١ (ويمكن تقسيمه جزئيا ان احتاج الأمر) بقيمة البضائع المرسلة ، ويجرى قيد عكسي عند استرداد

هذه البضائع أو عند بيعها . ويوسط في هذه العمليات حسابات مخــزن المستلزمات السلعية المختصة .

مثـــال :

١ ـ أرسلت احدى الوحدات ١٠٠ كجم من الخدمات (تكلفـــة الكيلو ١٠ جنيهات) الى وحدة أخرى لتصنيعها بسعر الكيلو ٢ جنيه .

٢ ـ أعيد ٩٠ كجم بعد تصنيعها ، وقامت الوحدة المصنعة بشراء الباقى بسعر ١١ جنيها للكيلو .

وفيما يلى قيود اليومية :

١ ـ ارســـال الخامات للتصنيع	١٠٠٠ من حـ/١٣٤١ ـ بضائع لدى الغـــير ـ مستلزمات ١٠٠٠ الى حـ/١٣١١ ـ مخزن الخامات
٢ ـ اعـــادة الخـامات المصنعة	أ ـ اذا اعيدت الخامات بعـــد تصنيعها وقامت الوحدة باستخدامها فورا في العمليات الانتاجية تثبت بالقيد التالى : من مذكورين ٩٠٠ من حـ/٣٢١ ـ خامات ١٨٠ من حـ/٣٣٢ ـ مصروفات تشـغيل لـدى الغير الى مذكورين ٩٠٠ حـ/١٣٤١ ـ بضـــائع لـــدى الغـير ١٨٠ حـ/٢٣١ ـ موردون
	ب ـ اما اذا أعيدت الخامات بعد تصنيعها ودخلت المخازن لحين استخدامها في الانتـــاج فتثبت بالقيد التالى : ١٠٨٠ من حـ/١٣١١ ـ مخزن الخامات الى مذكورين ٩٠٠ حـ/١٣٤١ ـ بضـــائع لدى الغـــير ١٨٠ حـ/٢٦١ ـ موردون

٣ ـ بيع الكمية الباقية	ونحن نميل لاستخدام هذا القيد في الحالتين لاغراض الرقابة ٠ ١١٠ من حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع اصول الى مذكورين ١٠٠ حـ/١٣٤١ ـ بضائع لدى الغير ـ ١٠ حـ/٤٤٦٤ ـ أرباح مبيعات خامات

معالجة الانتاج غير التام والانتاج التام والبضائع بغرض البيع :

هناك رأيان في معالجة هذه الأنواع الثلاثة من البضائع لدى الغير ٠

الرأى الأول :

ويستند الى :

١ ـ استخدام حسابات :

١٣٤٢ ـ انتاج غير تام لدى الغير

١٣٤٣ ـ انتاج تام لدى الغير

١٣٤٤ ـ بضائع بغرض البيع لدى الغير

في اظهار حركة هذه البضائع المرسلة للغير والمرتدة منهم ، ويمثل رصيد كل حساب قيمة المتبقى منها لدى الغير في نهاية السنة ٠

٢ ـ توسيط حسابات :

١٣٢١ ـ انتاج غير تام

١٣٣ ـ انتاج تام

١٣٥ ـ مخزون بضائع بغرض البيع

في قيود حركة تلك البضائع ، وكذلك استخدامها في اثبات التغير في مخزون كل منها ٠

(مع مراعاة أن تضاف ارصدة آخر المدة للبضائع لدى الغير من انتاج غير تام وانتاج تام وبضائع بغرض البيع الى ما يقابلها من ارصدة حسابات ١٣٢ ، ١٣٣ ، ١٣٥ قبل تحديد التغير في مخزون كل من الانتاج غير التام والانتاج التام والبضائع بغرض البيع) ٠

ويعترف أصحاب هذا الرأى بأن هذه الحسابات ليست خاصة بالحركة وانما يقتصر استخدامها على اظهار رصيد كل منها الموجود بمخازن الوحدة ، غير انهم يرون أن توسيطها في هذه الحالة لا يؤثر على وظيفتها الى

جانب أنه امر ضرورى للابقاء على طبيعة الحساب ١٣٤ كحساب حركة حتى يسهل تحقيق الرقابة على البضائع لدى الغير بشكل محكم ٠

الرأى الثانى :

ويستند الى :

١ ـ استخدام حسابات ١٣٤٢ ، ١٣٤٣ ، ١٣٤٤ في اظهار رصيد البضائع الموجودة لدى الغير فى نهاية السنة وكذلك فى اثبات التغير فى مخزونها ٠

٢ ـ استخدام حسابات :

١٣٧ ـ حركة الانتاج التام (بسعر البيع)
٢٧١ ـ الانتاج التام (تحت البيع)

فى اظهار حركة هذه البضائع ، مع تخصيص حساب فرعى مستقل لكل منها ٠

والواقع ان هذا الرأى فيه تعديل واضح على طبيعة الحساب ١٣٤ ، كما أن فيه تجاوز لاستخدام ح/١٣٧ ، ح/٢٧١ بشمولهما حركة الانتاج غير التام ، مما يستوجب موافقة اللجنة الفنية الدائمة ٠

وحتى يتم اقرار هذا التعديل ، نورد فيما يلى أمثلة ايضاحية للقيود المقترحة فى ضوء الرأى الأول ٠

انتاج غير تام :

١ ـ أرسلت احدى وحدات النسيج ١٠٠٠ متر قماش خام لوحدة اخرى لتجهيزه وصباغته (تكلفة المتر ١٠٠ مليم ، أجرة تجهيزه وصباغته ٢٠ مليما) ٠

٢ ـ اعيدت البضاعة بعد صباغتها واتضح الآتى :

ـ عوادم تشغيل غير منظورة ٥ أمتار ٠
ـ عوادم تشغيل منظورة ٥ أمتار ٠
ـ أقمشة تامة الصنع ٩٩٠ مترا ٠

٣ ـ سعر البيع للمتر من القماش التام الصنع ١٥٠ مليما للمتر ٠

٤ ـ متوسط اسعار بيع العوادم فى العام السابق ٣٠ مليما للمتر ٠

١ ـ ارسال الاقمشة الخام للتجهيز	١٠٠ من حـ/١٣٤٢ ـ بضائع لدى الغير ـ انتاج غير تام ١٠٠ الى حـ/١٣٢١ ـ انتاج غير تام (بالتكلفة)
٢ ـ اجرة التجهيز ورجوع الاقمشة	من مذكورين ١٠٠ حـ/١٣٢١ ـ انتاج غير تام ٢٠ حـ/٣٣٢ ـ مصروفات تشغيل لدى الغير الى مذكورين ١٠٠ حـ/١٣٤٢ ـ بضائع لدى الغير ـ انتاج غير تام ٢٠ حـ/٢٦١ ـ موردين
٣ ـ دخول البضاعة الجاهزة والعوادم بالمخازن	من مذكورين ١٤٨ر٥٠٠ حـ/١٣٧ ـ حركة الانتاج التام بسعر البيع ١٥٠ر ـ حـ/١٣١٥ ـ مخزن المخلفات الى مذكورين ١٤٨ر٥٠٠ حـ/٢٧١ ـ انتاج تام تحت البيع ١٥٠ر ـ حـ/٤١٩ ـ مخلفات انتاج

وفيما يلى حسابى ١٣٢١ ، ١٣٤٢ .

حـ/١٣٢١ ـ انتاج غير تام (بالتكلفة)

٢٠٠٠	رصيد أول المدة (إنتاج غير تام بمخازن الوحدة)	١٠٠	من حـ/١٣٤٢ (الأقمشة المرسلة للتجهيز)
١٠٠	إلى حـ/١٣٤٢ (رجوع الأقمشة السابق إرسالها)		

حـ/١٣٤٢ ـ بضائع لدى الغير ـ انتاج غير تام

١٠٠	إلى حـ/١٣٢١ (الأقمشة المرسلة للتجهيز)	١٠٠	من حـ/١٣٢١ (رد الأقمشة بعد تجهيزها)

وتصور الحسابات الأخرى كالمعتاد .

هذا وقد ظهرت الحسابات ١٣٢١ ، ١٣٤٢ فيما سلف فى صورة مبسطة اما اذا أردنا استكمالها فنفرض الى جانب البيانات السابقة ما يلى :

	جنيه
ـ رصيد آخر المدة من الانتاج غير التام بمخازن الوحدة	٢٥٠٠
ـ رصيد أول لمدة من الانتاج غير التام لدى الغير	١٠٠٠
ـ رصيد آخر المدة من الانتاج غير التام لدى الغير	١٠٣٠

وفى هذه الحالة يظهر ح/١٣٢١ ، ح/١٣٤٢ بالصورة التالية :

ح/١٣٢١ ـ انتاج غير تام

٢٠٠٠	رصيد أول المدة (انتاج غير تام بمخازن الوحدة)	١٠٠	من ح/١٣٤٢ (الأقمشة المرسلة للتجهيز)
٧٠	إلى ح/١٣٤٢ (الأقمشة المرتدة بعد تجهيزها)	٢٠٠٠	من ح/٤١٤ (إقفال رصيد أول المدة للموجود بالمخزن)
٢٥٠٠	إلى ح/٤١٤ (إثبات رصيد آخر المدة للموجود بالمخازن)	١٠٠٠	من ح/٤١٤ (إقفال رصيد أول المدة للموجود لدى الغير)
١٠٣٠	إلى ح/٤١٤ (إثبات رصيد آخر المدة لدى الغير)	٢٥٠٠	رصيد آخر المدة الموجود بالمخازن)
٥٦٠٠		٥٦٠٠	

ح/١٣٤٢ ـ بضائع لدى الغير ـ انتاج غير تام

١٠٠٠	رصيد أول المدة	٧٠	من ح/١٣٢١ (الأقمشة المرتدة بعد تجهيزها)
١٠٠	إلى ح/١٣٢١ (الأقمشة المرسلة للتجهيز)	١٠٣٠	رصيد آخر المدة
١١٠٠		١١٠٠	

انتاج تام :

١ ـ أرسلت احدى الوحدات المنتجة عدد ١٠٠ ثلاجة لاحدى الوحدات الموزعة ، واتفق على أن تتولى الوحدة الموزعة عرض هذه الثلاجات ولا تقوم الوحدة المنتجة بقيد مبيعات على حساب الوحدة الا بعد قيام الأخيرة (الموزعة) بالبيع لعملائها .

٢ ـ تكلفة الثلاجة ١٢٠ جنيها .

٣ ـ سعر بيع الثلاجة للوحدة الموزعة ١٨٠ جنيها .

٤ ـ قامت الوحدة الموزعة ببيع ٢٠ ثلاجة واعادت الـ ٨٠ ثلاجة الباقية .

١ ـ ارسال الثلاجات للوحدات الموزعة	١٢٠٠٠ من حـ/١٣٤٣ ـ بضائع لدى الغير ـ انتاج تام ١٢٠٠٠ الى حـ/١٣٣ ـ انتاج تام
٢ ـ اثبات بيع الثلاجات	من مذكورين ٢٤٠٠ حـ/١٣٣ ـ انتاج تام ٣٦٠٠ حـ/ ـ عملاء الى مذكورين ٢٤٠٠ حـ/١٣٤٣ ـ بضائع لدى الغير ـ انتاج تام ٣٦٠٠ حـ/٤١١١ ـ اجمالى مبيعات
٣ ـ اثبات ارتداد الثلاجات	٩٦٠٠ من حـ/١٣٣ ـ انتاج تام ٩٦٠٠ الى حـ/١٣٤٣ ـ بضائع لدى الغير ـ انتاج تام

وغنى عن القول أن أرصدة اول وآخر المدة للحسابين ١٣٣ ، ١٣٤٣ تعالج كما سبق ايضاحه فى البند السابق .

هذا ويلاحظ أننا أغفلنا القيود الخاصة باثبات عمليات انتاج الثلاجات وارسالها وبيعها فى حـ/١٣٧ ، حـ/٢٧١ حتى يتم شرحها بالتفصيل فيما بعد .

بضائع بغرض البيع :

١ ـ أرسلت احدى الوحدات ١٠٠ كيلو من بضاعة (تكلفة الكيلـــو ١٠ جم) الى وحدة أخرى تمهيدا لبيعها ٠

٢ ـ بعد معاينة الوحدة الأخرى للبضاعة قررت شراء ٥٠ كيلو واعادة الباقى ٠

٣ ـ سعر بيع الكيلو ١٥ جم ٠

١ ـ ارسال البضاعة	١٠٠٠ من حـ/١٣٤٤ ـ بضائع لدى الغـــير بضائع بغرض البيع ١٠٠٠ الى حـ/١٣٥ ـ مخزون بضائع بغرض البيع
٢ ـ بيع ٥٠ كيلو	من مذكورين ٧٥٠ حـ/١٦١ ـ عملاء ٥٠٠ من حـ/ ١٣٥ ـ مخزون بضائع بغرض البيع الى مذكورين ٧٥٠ حـ/٤١٨١١ ـ اجمالى مبيعات ٥٠٠ الى حـ/١٣٤٤ ـ بضائع لدى الغـير
٣ ـ ارتـــداد الـ ٥٠ كيلو الباقية	٥٠٠ حـ/١٣٥ ـ مخزون بضائع بغرض البيـع ٥٠٠ الى حـ/١٣٤٤ ـ بضائع لدى الغير

ثالثا ـ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع

يظهر حساب الاعتمادات المستنديه تكلفة المشتريات للبضائع المستوردة سواء كانت مستلزمات سلعية أم بضائع بغرض البيع ، وتشمل هذه التكلفة كافة عناصر المصروفات من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائى بالمخازن فيما عدا الرسوم الجمركية ٠

ويمكن معالجة هذا الحساب بأكثر من طريقة وذلك على النحو التالى :

الطريقة الأولى :

اساسها استخدام حساب ٢٥٣ فى تمويل الاعتماد المستندى بكافة عناصره مع عدم توسيط ح/ ٢٦١ وتستخدم القيود التالية :

١ ـ فتح الاعتماد (عموله ومصاريف البنك لفتح الاعتماد)	من ح/ ١٣٦١ ـ اعتمادات مستندية لشراء بضائع الى ح/ ٢٥٣ ـ بنك جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
٢ ـ تحويل دفعات[1] للخارج	من ح/ ١٣٦١ ـ اعتمادات مستندية لشراء بضائع الى ح/ ٢٥٣ ـ بنك جارى دائن
٣ ـ تكاليف الاعتماد الاخرى	تتمثل هذه التكاليف فيما يلى : ـ اقساط التأمين قبل وصول البضاعة مخازن الوحدة ـ مصروفات مخازن الايداع ومصاريف التخليص ٠ ـ مصروفات النقل لمخازن الوحدة وتثبت هذه التكاليف بالقيد التالى : من ح/ ١٣٦١ ـ اعتمادات مستندية الى ح/ ٢٥٣ ـ بنك جارى دائن
٤ ـ تمويل ح/ ٢٥٣	من ح/ ٢٥٣ ـ بنك جارى دائن الى ح/ ١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى

---

(١) او بقيمة اشعار الخصم من البنك وفقا للقرارات والنظم التى تحكم عمليات الاستيراد والتسهيلات التى يحصل عليها المستورد ٠

٥ ـ استلام البضاعة بمخازن الوحدة

من حـ/ ١٣١ ـ مخزن المستلزمات السلعية
حـ/ ٠٠٠ حسب نوع المستلزمات
او من حـ/ ٣٤ ـ مشتريات بغرض البيع
حـ/ ٣٤٢ ـ مشتريات مستوردة (مقترح)
الى حـ/ ١٣٦١ ـ اعتمادات مستندية

واهم ما يلاحظ على هذه الطريقة أنها تتمشي مع النص الحرفى للشرح الخاص بحساب ٢٥٣ الذى جاء به انه يجعل مدينا بقيمة المبالغ التى تستقطع من الحساب الجارى بالبنك ودائنا بقيمة الاعتماد المستندى الذى تم تمويله بمعرفة البنك ٠

غير أنه يعاب على هذه المعالجة انها لا توسط حـ/ ٢٦١ موردين الذى لابد من استخدامه تمشيا مع الموازنة النقدية التى اظهرته ـ دون حـ/ ٢٥٣ في كشف المدفوعات لتحديد اجمالى المبالغ المنصرفة في شراء المستلزمات والبضائع بغرض البيع ٠

كما يعاب عليها أيضا ان حـ/ ٢٥٣ قام بتمويل كافة مصروفات الاعتماد وهذا يخالف ما جرى عليه العرف المتبع من فتح الاعتماد المستندى بالقيمة المتفق عليها مع المورد مع فصل بقية عناصر التكاليف التى تدفع محليا ٠

وفي رأينا أنه في حالة استخدام حـ/ ٢٥٣ يقتصر فقط على قيمة الاعتماد الذى تم تمويله بمعرفة البنك حسب نص النظام ٠

الطريقة الثانية :

واساسها استخدام حـ/ ٢٦١ لاظهار قيمة الاعتماد مع توسيط حساب ٢٥٣ في عملية سداد الدفعات المحولة للخارج فقط ٠

وتستخدم القيود التالية :

١ ـ فتح الاعتماد (عمولة البنك والمصاريف)

من حـ/ ١٣٦١ ـ اعتمادات مستندية لشراء بضائع
الى حـ/ ٢٦١١٢ ـ موردو قطاع عام اعمال

٢ ـ سداد عمولة ومصاريف البنك	من حـ/٢٦١١٢ ـ موردو قطاع عام اعمال الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى
٣ ـ استحقاق الدفعات المحولة للخارج	من حـ/١٣٦١ ـ اعتمادات مستندية لشراء بضائع الى حـ/٢٦١١٣ ـ موردون بالخارج
٤ ـ تحويل الدفعة	من حـ/٢٦١١٣ ـ موردو بالخارج الى حـ/٢٥٣ ـ بنك جارى دائن
٥ ـ تكاليف الاعتماد الاخرى	من حـ/١٣٦١ اعتمادات مستندية لشراء بضائع الى حـ/٢٦١ ـ موردون
٦ ـ سداد التكاليف	من حـ/٢٦١ ـ موردون الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى
٧ ـ تمويل حـ/٢٥٣	من حـ/٢٥٣ ـ بنك جارى دائن الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى (في حالة السداد نقدا) او الى حـ/٢٤١٣ ـ قروض محلية لشراء سلع أو الى حـ/٢٤٢٢ ـ قروض خارجية لشراء سلع أو الى حـ/٢٥٢ ـ بنك دائن بضمان (في حالة السداد بقروض)
٨ ـ ورود البضائع لمخازن الوحدة	من حـ/١٣١ ـ مخزن مستلزمات سلعية (الحساب الجزئى المختص) أو من حـ/٣٤ ـ مشتريات بغرض البيع حـ/٣٤٢ ـ مشتريات مستوردة (مقترح) الى حـ/١٣٦١ ـ اعتمادات مستندية لشراء بضائع

رابعــا ـ حركـة الانتــاج التــام

يهدف حساب ١٣٧ الى تحقيق الرقابة على الانتاج التـام اذ أنـه يظهر رصيد أول المدة وما تنتجه الوحدة خلال العام من ناحية ، والمبيعـات والمتبقى في نهاية العام من ناحية أخرى ، لذلك يحسن أن تخصص في هـذا الحساب خانة للكمية والقيمة معا اذا رؤى تقسيمه الى حسابات فرعيـة بحسب الأصناف المنتجة ، هذا بالطبع الى جانب امسـاك دفاتر صـنف الانتاج التام ٠

وقد سبق أن رأينا أن حساب ١٣٣ خاص بمخزون الانتـاج التـام فقط حيث تسجل قيمته بالتكلفة بينما تسـجل القيم في حسـاب ١٣٧ بسعر البيع ، أما الخصومات المختلفة التى قد تمنح للعمـلاء فتقيـد في حساب مستقل ، غير أن فروق أسعار البيـع سـواء بالزيادة أو بالنقص ينبغى اثباتها في الحساب رقم ١٣٧ ٠

ويلاحظ أن هذا الحساب له ما يقابله وهـو الحساب الدائن ٢٧١ ـ انتاج تام تحت البيع ، وتقيد فيه عكسيا القيـود التى تسـجل في ح/١٣٧، وبعبارة أخرى لا يسجل في أحدهما الا نفس القيود التى تسجل في الاخر ٠

وأخيرا فانه من الضرورى فتح ما يماثل الحسـابين ١٣٧ ، ٢٧١ لاظهار حركة البضائع بغرض البيع بنفس الأسس ويأخذان الرمزين :

١٢٧١ ـ حركة مشتريات بغرض البيع ـ بسعر البيع ٠

٢٧١١ ـ مشتريات بغرض البيع ـ تحت البيع ٠

ويجرى اثبات القيود الخاصة بحركة الانتاج التام على الوجه التالى :

اثبات الانتــاج التــام الذى سلم للمخازن	من ح/١٣٧ ـ حركة الانتـاج التام بسعر البيع الى ح/٢٧١ـالانتاج التام تحتالبيع ويستخدم نفس القيـد لاثبات المردودات والمرتجعات ٠
خروج البضاعة	يجرى قيد عكسي في حالة خروج الانتاج التام من المخازن بسبب البيع ، أو بسبب ارساله للموزعين على ذمة بيعه ٠

فروق الاسعار بالزيادة

(أ) تثبت الزيادة في اسعار الاصناف الموجودة بالمخازن بالقيد التالى :
من حـ/١٣٧ ـ حركة الانتاج التام بسعر البيع
الى حـ/ ٢٧١ ـ الانتاج التام تحت البيع

فروق الاسعار بالنقص

(ب) اما في حالة تخفيض اسعار البيع فيجرى قيد عكسي هكذا :
من حـ/ ٢٧١ ـ انتاج تحت البيع
الى حـ / ١٣٧ ـ حركة الانتاج التام بسعر البيع

هذا ويتعين اثبات قيمة فروق الاسعار بالزيادة او بالنقص عند حدوث كل تغير في اسعار البيع المحددة وذلك بالنسبة للكميات الموجودة في مخازن الوحدة في تاريخ التغير ٠

اثبات الجرد في نهاية الفترة

وفي نهاية الفترة المالية يتم جرد المخزون من الانتاج التام ويقيم بسعر البيع ويطابق مع رصيد الحساب (١٣٧) الذى يقفل بتسويته مع حساب ٢٧١ ـ انتاج تام تحت البيع بالقيد التالى :
من حـ/ ٢٧١ ـ انتاج تحت البيع
الى حـ/١٣٧ ـ حركة البيع
(بسعر البيع)

وبهذه الطريقة لا يكون لهذين الحسابين رصيد في الميزانية ، لذلك فهما حسابان احصائيان ٠

★ ★ ★

الفصل الثالث عشر

بقية حســابات الميزانية

كان من الطبيعي أن نبدأ بمعالجة حساب الاقراض طويل الأجل بعد أن شرحنا حسابات المخزون ، غير أننا لا نرى في عمليات الاقراض واسترداد القروض ، وعمليات الاقتراض وسداد القروض أية مشاكل تستحق المعالجة، لذلك نتناول في هذا الفصل بقية حسابات الميزانية وهى الاستثمارات المالية، الحسابات الشخصية المدينة والدائنة ، النقدية بالصندوق والبنوك ، رأس المال ، وأخيرا الاحتياطيات ٠

أولا ـ الاستثمارات المالية

قسم الدليل حساب الاستثمارات الى :

حـ/١٥١ ـ استثمارات في سندات حكومية

١٥١١ ـ سندات حكومية

١٥١٢ ـ ايداع بالبنك المركزى

حـ/١٥٢ ـ استثمارات في أوراق مالية محلية

(وتحددت أنواعها في الاسهم ، سندات حملة الاسهم ، شهادات استثمار ، أوراق مالية أخرى ٠٠٠٠)

حـ/١٥٣ ـ استثمارات أجنبية

حـ/١٥٤ ـ صندوق الاستثمار

وقد أفرد الدليل حسابات شخصية دائنة لتوسيطها في اثبات شراء الاستثمارات المالية ، كما أفرد حسابات مماثلة مدينة لاثبات بيعها ، غير أنه لم يفصل تلك الحسابات بما يتمشي مع تقسيمات الاستثمارات المالية ٠

ونورد فيما يلى المعالجة الدفترية للسندات الحكومية كنموذج للاستثمارات المالية بصفة عامة ٠

١ ـ عملية الشراء	من حـ/١٥١١ ـ سندات حكومية الى حـ/٢٧٢٤ ـ دائنو شراء سندات حكومية
٢ ـ سداد القيمة	من حـ/٢٧٢٤ ـ دائنو شراء سندات حكومية الى حـ/١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى
٣ ـ الايداع بالبنك المركزى	من حـ/١٥١٢ ـ ايداع بالبنك المركزى (مقابل احتياطى يستثمر في سندات حكومية) الى حـ/١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى
٤ ـ اهلاك السندات	عند حلول موعد استرداد قيمة السندات (اهلاكها) تجرى القيود الاتية ٠ (أ) من حـ/١٧١٢ ـ مدينو اهلاك سندات حكومية الى حـ/١٥١١ ـ سندات حكومية
	(ب) من حـ/١٨٢١ بنك نشاط جارى الى حـ/١٧١٢ ـ مدينو اهلاك سندات

* * *

ثانيا ـ الحسابات الشخصية المدينة والدائنة

صنف الدليل الحسابات الشخصية المدينة والدائنة بحيث يوسط كل منها في نوع معين من المعاملات وذلك على النحو التالى :

- حساب العملاء ويقتصر استخدامه على مبيعات النشاط الجارى .
- حساب المدينين المتنوعين ، ويختص بالتأمينات لدى الغير ، وسلف العاملين ، أمانات مصلحة الجمارك .
- حساب المدينين المختلفين ، ويختص بعمليات بيع الاصول والاستثمارات المالية .
- حساب الموردين ، ويقتصر استخدامه على موردى المستلزمات السلعية والخدمية .
- حساب الدائنين المتنوعين ويختص بالتامينات للغير ، مصلحة الضرائب ، مصلحة الجمارك ، وزارة الخزانة ، الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، جارى الهيئة ، ودائنى التوزيعات .
- حساب الدائنين المختلفين ويختص بعمليات شراء الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

ولذلك فلا مجال لشرح كل حساب على حدة وانما سنتناوله من خلال معالجتنا للعملية التى يستخدم فيها .

أما هذا الفصل فيتناول اهم المشاكل المتعلقة بالحسابات الشخصية .

١ ـ حساب الأرصدة المدينة الآخرى (ح/١٧٢)

وحساب الأرصدة الدائنة المتنوعة (ح/٢٧٣٣)

مما سبق يتضح أن الدليل المحاسبى ، قد صنف الحسابات الشخصية المدينة والدائنة بحيث يوسط كل منها في نوع معين من المعاملات التى تتعلق بنشاط الوحدة .

وقد تتم معاملات أخرى داخلية وخارجية للوحدة لم ينص عليها في تقسيمات الدليل (وهي عادة معاملات لا تتعلق بصفة أساسية بنشاط الوحدة) مثل هذه المعاملات خصص لها الدليل حسابين احدهما ضمن الحسابات المدينة ، والآخر ضمن الحسابات الدائنة .

وقد رأينا أن نتعرض لهذين الحسابين بشيء من الايضاح ، تحديدا لطبيعتهما ومجال استخدامهما ، ذلك ان التوسع في استخدامهما في غير

طبيعتهما سيخل بالتطبيق عامة ، وبالبيانات التى تظهرها الموازنة النقــدية خاصـــة ٠

الأرصدة المدينة الأخرى (ح/١٧٢)

يمكن تقسيم ما يدرج بهذه الحسابات الى ما يلى :

ـ مديونية العاملين بالوحدة ـ بعد تحديد مسئوليتهم ـ نتيجـــة تبديد أو فقد نقدية ، أو بسبب وجود عجز في عهدتهم من المخزون او اى عهد أخرى، وكذا بقيمة اجمالى الجزاء الموقـع عليهم والمقرر تقســيطه على عــــدد من الأشهر ٠٠٠ الخ ٠

ـ مديونية جهات أخرى متنوعة عن معـــاملات عرضـــية لا تتفـــق في طبيعتها مع الحسابات المدينة المدرجة بالدليـــل ٠

ـ حسابات أو معاملات ، لم تحدد طبيعتها بصفة نهـائية ، ولحـين تحديد هذه الطبيعة ٠

ـ التحويلات بين نوعيـــات النقـدية (صـــندوق / بنـك ٠٠)
ويرى البعض ان يدرج بهذا الحساب قيمــــة المدفوع مقـــدما عن أجـــور أو مستلزمات خدمية او ايجارات أو فوائد ، طالمـا أن الاستخدام المتعلـــق بها سيتم في سنة أو سنوات قادمة ٠

ونحن لا نميل الى الأخذ بهذا الراى لمخالفته لقاعدة عامة مؤداهـــا أن يتم توسيط الحسابات الشخصية أو الوسيطة المختصة الواردة بالدليــــل والتى تختص بتلك الأنواع من المعـــاملات ، حتى لو أسفر ذلك عن ظهـــور أرصدة هذه الحسابات الشخصية والوسيطة كأرصدة شاذة بالميزانية ٠

كما يرى البعض توسيط الحساب ١٧٢ عند صرف عهـــد (سلف) مؤقتة لبعض العـــاملين بالوحدة ، لتنفيذ أعمال أو خدمات معينة لهـــا حيث يتم تسويتها عند انتهاء الغرض منها ٠

ونحن نخالف هذا الراى ، لتعارضه مع المفهوم الصحيح لطبيعـــة السلفة المؤقتة ، فضلا عن تعارضه مع قواعد اعداد الموازنة النقدية ٠

ومن رأينا أن تعالج هذه السلف المؤقتة بنفس أســـلوب معـــالجة « السلف المستديمة » (فيما عدا القيد الخاص بالاستعاضة) ٠

وسوف نعرض لهذا الراى تفصيلا في الجزء التالى الخاص بحساب النقدية بالصندوق والبنوك ٠

الأرصدة الدائنة المتنوعة (حساب ٢٧٣٣) :

يتفق الحساب ٢٧٣٣ ـ في طبيعته ـ مع الحساب ١٧٢ من حيث كونه الحساب الوسيط للمعاملات التى لم يدرج لها حساب شخصي أو وسيط مستقل بالدليل المحاسبى ٠

ومن أمثلة المعاملات التى تدرج بهذا الحساب :

ـ دائنية جهات متنوعة عن معاملات عرضية ، لا تتفق في طبيعتها مع الحسابات الدائنة المدرجة بالدليل ٠

ـ بعض أنواع المعاملات بين الوحدة وفروعها ٠

ـ قيمة المحصل من العاملين مقابل تمتعهم بالمزايا العينية ، لحين تسوية تلك المبالغ مع اجمالى تكلفة المزايا[1] ٠

ـ استحقاقات العاملين بالوحدة (أمانات) ٠

ويرى البعض أن يدرج بهذا الحساب قيمة المحصل مقدما من ايجارات دائنة او فوائد دائنة الى غير ذلك من نوعيات الموارد ٠

ونحن لا نميل الى الأخذ بهذا الرأى لنفس الأسباب التى اوضحناها عند شرحنا للحساب ١٧٢ ٠

٢ ـ عمولة ومصاريف البنك التى يتحمل بها العملاء :

القيد المعتاد لتسجيل مصاريف التحصيل وغيرها من مصروفات البنك التى يتحمل بها العملاء هو :

من حـ/العملاء
الى حـ/البنك

---

(١) انظر معالجة المزايا العينية في الفصل الخامس عشر ٠

وقد يعاب على هذا القيد أنه سيترتب على تحصيل هذه المبـــالغ من العملاء ألا تمثل المتحصلات منهم ايرادات النشـــاط الجارى فحسب بل تشمل أيضا سدادهم لهذه المصروفات ٠

وفي تقديرنا أن ما ورد بالموازنة النقدية امام حسـاب العملاء بكشـف المقبوضات انما يعبر عن اجمالى المتحصلات منهم ٠

٣ ـ العربون المحصل من العملاء :

هناك طريقتان لمعالجة هذا العربون :

الطريقة الأولى :

يجعل حـ/١٦١ ـ عملاء دائنا وحـ/١٨٢١ ـ بنـك تمـويل نشـــاط جارى مدينا بقيمة هذا العربون ٠

وقد يعاب على هذه الطريقة :

(أ) ان هذا العربون لا يتعلق بايرادات النشـاط الجارى طالمـا أن عملية البيع لم تتم بعد ٠

(ب) اذا تم البيع في سنة مالية تالية فان تسديدات العملاء لا تشـــمل العربون السابق تحصيله في السنة المـالية السابقة ٠

(جـ) اذا لم يتم البيع فان حـ/١٦١ يظهر دائنا على غير طبيعته ٠

الطريقة الثـانية :

يوسط حـ/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير وتجرى القيود التالية :

تحصيل العربون :

من حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى
الى حـ/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير

رد العربون لعدم تمام البيع :

من حـ/٢٦٣١ ـ تأمينات للغير
الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى

تسوية العربون عند اتمام البيع :

من حـ/ ٢٦٣١ ــ تأمينات للغير
الى حـ/ ١٦١ ــ عمـلاء

غير أن هذه الطريقة وان كانت قد تجنبت العيبين (ا) ، (جـ) السابق ايضاحهما الا انها لم تعالج العيب (ب) هذا فضلا عن تشتيت العمليـة بين حسابى ١٦١ ، ٢٦٣١ والخـروج عن طبيعة حساب التأمينات للغير كمـا شرحها النظام ٠

لذلك نفضل استخدام الطريقة الاولى باعتبار ان ما ورد بالموازنـة النقدية انما يمثل اجمالى المتحصلات من العملاء ٠

٤ ــ العربون المدفوع للموردين :

ان الحالة العكسية لتحصيل عرابين من العملاء هى حـالة دفـع عرابين مقدمة للموردين ٠ ونورد هنا رأينا في معالجتها استكمالا لدراسـة هذا الموضوع ٠ فالمعالجة الطبيعية للعربون المدفـوع للموردين هى قيـدها على حسابهم وتظهر فيه كرصيد مدين ٠ وقد يعترض البعض على هـذه المعالجة لأنه يترتب عليها أن المدفوعات الواردة في حسـاب ٢٦١ لا تعبر عن مستلزمات وردت أو سلمت فعلا للوحدة ٠

لذلك يتجه رأيهم الى معالجتها باسـتخدام حـ/ ١٦٣١ ــ تأمينـات لدى الغير وتجرى القيود التالية :

سداد العربون :

من حـ/ ١٦٣١ ــ تامينات لدى الغير
الى حـ/ ١٨٢١ ــ تمويل النشاط الجارى

تسوية العربون عند اتمام التوريد :

من حـ/ ٢٦١ ــ موردين
الى حـ/ ١٦٣١ ــ تامينات لدى الغير

ويعاب على هذه المعالجة تشتيت العمليـة بين حسابى ٢٦١ ، ١٦٣١ هذا فضلا عن الخروج على طبيعة حساب التأمينات لدى الغير كمـا شرحه النظـام ٠

وفي تقديرنا أنه لا غبار على استخدام الطريقة الاولى باعتبار أن ما ورد بالموازنة انما يعبر عن اجمالى المسدد للموردين خلال الفترة ٠

ثالثا ـ النقدية بالصندوق والبنوك

نتناول فيما يلى بعض الحالات والمشاكل المتعلقة بحسابات النقدية بالصندوق والبنوك ٠

١ ـ السلف المستديمة والسلف المؤقتة :

(أ) السلف المستديمة :

تعتبر السلف المستديمة في النظام احد فروع « النقدية بالصندوق » ٠

ولا شك أن الاسلوب الذى اتبعه النظام في اعتبار هذه السلف أحد حسابات النقدية او جزء منها ، هو اسلوب يعبر عن الواقع ويتفق وطبيعة هذه السلفة ، ذلك أنها لا تعدو أن تكون جزءا من نقدية الخزينة في عهدة أحد العاملين بالوحدة او هى بمثابة « خزينة صغيرة » يتم السداد منها نقدا في الاغراض التى تحددها اللائحة المالية للوحدة ٠

ويمكن معالجة السلفة المستديمة بأكثر من طريقة :

الطريقة الاولى : عدم اعتبار حساب السلفة « حساب حركة » :

وتتفق هذه الطريقة وحرفية تعريف النظام لهذا الحساب ٠ حيث نص على أن « يجعل مدينا بقيمة السلف المستديمة المعطاة له ، ويجعل دائنا بتسوية السلفة في نهاية الفترة المالية او عند الغاء السلفة »٠

وفيما يلى خطوات معالجة السلفة وفقا لهذه الطريقة :

١ ـ صرف السلفة في اول الفترة :

من حـ/١٨١٣ ـ سلف مستديمة

الى حـ/١٨٢ ـ بنك حساب جارى

٢ ـ تقديم مستندات المنصرف من السلفة (للاستعاضة) :

قيد الاستحقاق

من مذكورين

حـ/٠٠٠	
حـ/٠٠٠	عناصر الاستخدامات المختلفة
حـ/٠٠٠	

الى مذكورين

ح/ ٠٠٠

ح/ ٠٠٠ } الحسابات الشخصية

ح/ ٠٠٠ } والوسيطة المختصة

القيد النقدى (شيك الاستعاضة)

من مذكورين

ح/ ٠٠٠ } الحسابات الشخصية

ح/ ٠٠٠ } والوسيطة المختصة

الى ح/١٨٢ ـ بنك حساب جارى

وفي نهاية الفترة المالية او عند الغاء السلفة ، يتم اثبات قيمة مستندات الصرف كقيد استحقاق كالعادة ، ثم يتبعها القيد النقدى ، على ان يكون حساب « السلفة المستديمة » في هذه الحالة هو الحساب الدائن وليس حساب البنك ٠

كما يتم توريد الرصيد النقدى الباقى من السلفة ـ ان وجد ـ بالخزينة أو البنك ، ويجرى القيد التالى :

من ح/١٨١١ أو ١٨٢١

الى ح/١٨١٣ ـ سلف مستديمة

الطريقة الثانية : اعتبار حساب السلفة « حساب حركة »

وأساس هذه الطريقة اعتبار السلفة مصدر السداد أو الصرف وبالتالى توسيطها (كحساب دائن) عند كل استعاضة ، واعتبار اصدار شيك الاستعاضة بمثابة اعادة تمويل للسلفة (تحويل بين نوعيات النقدية) ٠

وفيما يلى خطوات المعالجة وفقا لهذه الطريقة :

١ ـ صرف السلفة في أول الفترة :

نفس المعالجة بالطريقة الاولى

٢ ــ تقديم مستندات الصرف من السلفة للاستعاضة :

قيد الاستحقاق :

بنفس المعالجة في الطريقة الاولى

القيــد النقــدى

من مذكورين

حـ/٠٠٠

حـ/٠٠٠ ‏ الحسابات الشخصية

حـ/٠٠٠ ‏ والوسيطة المختصة

الى حـ/١٨٣١ ــ سلف مستديمة

قيد اعادة الاستعاضة (اصدار الشيك) :

من حـ/١٨١٣ ــ سلف مستديمة

الى حـ/١٨٢١ ــ بنك حساب جارى

ونحن نميل الى أن تتم المعالجة بهذه الطريقة الأخــيرة ، لمــا تتميز به من التعبير عن واقع الاجراءات ، فضلا عن تحقيــق الرقــابة على هـــذا الحساب ٠

(ب) السلف المؤقتة :

تتم بعض المشتريات النقدية العــاجلة بمعرفة مندوب المشـــتريات بالوحدة أو أحد العاملين بها حيث يصرف له سلفة أو عهدة نقــدية ، يتــم تسويتها فور الشراء في المدة المحددة بقرار منح السلفة أو العهدة ٠

وتختلف السلفة المؤقتة ــ في طبيعتها ــ عن السلفة المستديمة من حيث كونها جزءا من نقدية الوحدة متواجدة في عهدة أحد العــاملين بهــا ، هــو مسئول عنها وليس مدينا بهــا بغرض الصرف منها على أغراض تحـــددها الوحــدة ٠

أما الخلاف الوحيد بينهما فيتعلق بمدة تواجدها لدى صاحب العهدة، فبينما يتكرر استعاضة ما يصرف من السلفة المستديمة ، فان السلفة المؤقتة يتم تسويتها بانتهاء الغرض المنصرف من أجله ٠

وهكذا يتضح أن ما ينفق عن طريق السلفة المؤقتة ما هــو في الواقــع الا مدفوعات نقدية يجب أن يظهر أثرها في الموازنة النقدية ٠

ومن اجل ذلك تعالج « السلف المؤقتة » نفس المعالجة التى اشرنا اليها في « السلف المستديمة » ٠

ونقترح في هذا الصدد تقسيم حساب السلف المستديمة بالدليل المحاسبى وذلك على النحو التالى :

١٨١٣ – سلف مستديمة

١٨١٣١ – مستديمة

١٨١٣٢ – مؤقتة

وقد يبدو هذا الرأى – للوهلة الاولى – متعارضا مع رد اللجنة الفنية الدائمة على الاستفسار رقم ١٩ بالمرفق رقم ٣ – منشور تفسيرى رقم ٣ لسنة ١٩٦٨ الا انه بدراسة الاستفسار المشار اليه والرد عليه يتضح أنه لا تعارض بين رأى اللجنة وبين ما ذهبنا اليه من رأى ٠٠٠ حسب التوضيح التالى :

نص الاستفسار :

كيف يعالج رصيد السلفة المؤقتة طرف العاملين في تاريخ اقفال الميزانية ؟

نص الاجابة :

المفروض أن السلف المؤقتة تعطى لغرض معين ، وعند اقفال الحسابات اما أن يكون قد استنفدت السلفة أو جزء منها باق ، وفي هذه الحالة الأخيرة يظهر الرصيد بالحساب ١٧٢ أرصدة مدينة أخرى ٠

ويتضح مما سبق أن الرد لم يتعرض لكيفية معالجة السلفة المؤقتة بطريق مباشر وانما انصب على رصيد هذه السلفة في تاريخ اقفال الحسابات ، اذ من المفروض تسوية هذه السلف بموجب مستندات الصرف وتوريد الرصيد الباقى من النقدية ، أما بقاء رصيد ، فان معناه تحويل رصيد السلفة الى مديونية على صاحب العهدة وهو الأمر الذى يجب تسويته في الحساب ١٧٢ ٠

وغنى عن القول أنه لو كان المفهوم أن تعالج هذه السلفة – منذ البدء – عن طريق الحساب ١٧٢ – فلا محل للاستفسار لأن الرصيد بحكم المعالجة سيظهر ضمن الحساب ١٧٢ ٠

وفيما يلى القيود الخاصة بالسلفة المؤقتة :

١ – استخراج شيك بقيمة السلفة للمسئول عنها (كصاحب العهدة) :

من حـ/١٨١ ـ نقدية بالصندوق

١٨١٣ ـ سلف مستديمة

١٨١٣٢ـ سلف مؤقتة

(باسم ٠٠٠٠٠)

الى حـ/١٨٢١ ـ تمويل النشـــاط الجـارى

---

٢ ـ اثبات قيمة المستندات الدالة على الصرف :

(أ) قيد الاستحقاق :

من مذكورين

حـ/٠٠٠٠	نوعيات الاستخدامات
حـ/٠٠٠٠	

الى مذكورين

حـ/٠٠٠٠	الحسابات الشخصية
حـ/٠٠٠٠	والوسيطة المختصة

(ب) القيد النقدى :

من مذكورين

٠٠٠٠	الحسابات الشخصية
٠٠٠٠	والوسيطة المختصة

الى حـ/١٨١ ـ نقدية بالصندوق

حـ/١٨١٣ ـ سلف مستديمة

حـ/١٨١٣٢ ـ سلف مؤقتة

(باسم : ٠٠٠)

ومن الطبيعى انه في حالة وجود رصيد نقدى للسلفة (لم يصرف) يتم توريده للخزينة بعد انتهاء غرض السلفة بالقيد التالى :

من حـ/ ١٨١ ـ نقدية بالصندوق

١٨١١ ـ صندوق الادارة

الى حـ/ ١٨١ ـ نقدية بالصندوق

حـ/ ١٨١٣ ـ سلف مستديمة

حـ/ ١٨١٣٢ ـ سلف مؤقتة

أما اذا تبقى هذا الرصيد في نهاية السنة ولم ينته غرض السلفة ، فيجرى القيد التالى :

من حـ/ ١٧٢ ـ ارصدة مدينة اخرى

الى حـ/ ١٨١٣٢ ـ سلف مؤقتة

٢ ـ الحساب الجارى المدين للبنك :

خصص النظام حسابين فرعيين للبنك حساب جارى ، الحساب الاول برقم ١٨٢١ لتمويل النشاط الجارى ، ويجعل دائنا بالمبالغ المدفوعة عن العمليات الجارية وكذلك بما يحول منه لتمويل العمليات الرأسمالية او ما يودع بالبنك لأجل أو بالصندوق ، ويجعل مدينا بكافة المتحصلات بشيكات أو التحويلات اليه من حسابات الصندوق .

أما الحساب الثانى رقم ١٨٢٢ لتمويل النشاط الاستثمارى ، فيجعل دائنا بالمبالغ المدفوعة عن عمليات التكوين الرأسمالى والمشروعات تحت التنفيذ ، وكذلك التحويلات الرأسمالية المتعلقة بشراء الارض والاصول القائمة وسداد القروض طويلة الأجل ، ومدينا بما يحول اليه من الحساب الأول أو من حساب القروض طويلة الأجل .

وفتح هذين الحسابين بحيث يستقل احدهما عن الآخر يقتضي تخصيص كل مورد من موارد الوحدة المالية لوجه معين من الاستخدامات ولا سيما بالنسبة للقروض والتسهيلات الائتمانية وخاصة قروض بنك الاستثمار القومى ، اما اذا كان هذا التخصيص يصعب اجراؤه قبل الاستخدام

الفعلى لهذه الموارد ، كما فى حـــالة الوحـــدات التى تأخذ قرضا او تسهيلا مفتوحا لتمويل احتياجاتها من كل من الاصول الثابتة والمستلزمات السلعية او كما فى حالة الوحدات العقارية التى يختلط فيها الانفاق الراسمالى مع الجـارى ، ففى هذه الحلات يكتفى بتقسيم الجانب الدائن من حساب البنك بيومية المدفوعات وبالاستاذ العام الى عمودين أحدهما لمدفوعات النشـــاط الجارى والآخر لمدفوعات النشاط الاستثمارى مع توحيد جانبه المدين ليبقى كوعاء تصب فيه كافة مقبوضات الوحدة الاقتصادية ٠

٣ ـ حساب البنـوك الدائنة :

يتكون هذا الحساب من الحسابات المساعدة :

- ـ بنك سحب على المكشوف ٠
- ـ قروض قصيرة الأجل بضمان ٠
- ـ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية ٠

والجدير بالذكر في شأن هذه الحسابات الثلاثة انها لم ترد في كشـوف المقبوضات والمدفوعات بالموازنة النقدية ، ففيما يتعلـــق بالحساب الأخير (جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية) قمنا بمعالجته (١) على أســـاس عدم ظهوره بكشوف الموازنة ، أما بالنسبة لحساب الســحب على المكشـوف والقروض القصيرة بضمان فانهما لا يظهران في كشـوف المقبوضات والمدفوعات شأنهما في ذلك شأن حساب البنك المدين ، ذلك لأن حسابات البنوك بصـفة عامة سواء كانت مدينة أو دائنة لا تعدو أن تكون منبعا لمدفوعات الوحــــدة أو مصبا لمقبوضاتها ٠

٤ ـ الشيكات الملغاة وغير المحصلة :

اذا رؤى الغـاء الشيك بعد استخراجه فيجب أن يتم قيـد الالغـــاء في الجانب الاصلى أى في جانب المدفوعات وليس المقبوضات ، على أن يكـون ذلك باللون الاحمر أو بوضعه بين قوسين لتوضيح طبيعته العكسية ، أما الشيكات التى قد توجد بالوحدة في تاريخ انتهـاء السنة المـالية دون ارسالها الى البنك للتحصيل ، فيفضل معالجتها على أساس توريدها بالصـــندوق واعتبارها ضمن رصيد النقدية ٠

---

(١) راجع الاعتمادات المستندية في الفصل السابق ٠

رابعـا ـ رأس المـال

ظهر حساب « رأس المـال » بالميزانية بالشـكل الآتى :

رأس المـــال :

ـ رأس مال مملوك ٢١١

ـ مساهمة الحكومة (تسدد) ٢١٢

وبذلك لم يهتم النظـام بالشكل التقليدى لاظهار راس مال الوحـــدة (ببيان رأس المـال المصدر ، ثم خصم الحصة التى لم تدفع) .

ويمكن استخدام حساب جزئى ضمن الأرصدة المدينة باسـم « مدينو المساهمة في رأس المـال وزيادته » ليكون حسابا وسيطا لاثبـات تحصـيل المساهمة في رأس المـال أو تحصيل الزيادة المقررة .

أما فيما يتعلق بالحساب ٢١٢ ـ مساهمة الحكومة (تسدد) ، فيقيد بهذا الحساب المبالغ التى تدفعها وزارة الخـزانة للوحـــدة عن مســاهمة الحكومة في راسمالها والتى كان يتعين ردها طبقا لكتاب دورى وزارة الخزانة (وكالة الوزارة لشئون الميزانيــة) رقم ١٦ لســـنة ١٩٦٦ الصـــادر في ١٩٦٦/٣/٣٠

غير انه في الوقت الحالى أصـبحت الشركات معفـــاة من رد هـــذه المساهمة ومن سداد فوائدها وفقا لقرار اللجنـة العليـا للتخطيط السـياسي والاقتصادى بجلستها في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

ومن ثم يبقى حـ / ٢١٢ في الشركات المشتركة لكن بدون كلمة تسدد .

أما في الشركات المملوكة للدولة بالكامل فتقوم بتعلية المســاهمة على حـ/٢١١ بعد موافقة الجمعيات العامة .

خامسا ـ الاحتياطيات

تعـريف :

الاحتياطيات ارباح محتجزة لتدعيـــم المركـــز المـالى للشركة ، بينما المخصصات أموال مجنبة لمواجهة خسائر محتملة أو التزامات قائمـة غير محددة المقـــدار .

وفي ضوء هذا التعريف يمكننا ملاحظة ثــلاثة فروق بين الاحتياطيات والمخصصات هى :

١ ـ الاحتياطيات استخدام للربح أما المخصصات فهى تحميل أو عبء على الربح ·

٢ ـ الاحتياطيات اختيارية وبمقدار ما تسمح به الأرباح وان كان يحكمها النظام الاساسي للشركة والقرارات الصادرة فى هذا الشأن ، اما المخصصات فهى وجوبية أو يجب تجنيبها طبقا للأصول المحاسبية حتى في الســنوات التى لا تحقق فيها الشركة أرباحا أو تحقق أرباحا غير كافية ، وعادة ما يقــرر مراقب الحسابات مدى كفاية المخصصات ·

٣ ـ الاحتياطيات غرضها عام أى غير محدد الاستخدام وهو تدعيم المركز المــالى للشركة فيما عدا احتياطى شراء سندات حكومية ، بينما المخصصات يكون لكل منها غرض معين · وفي جميع الأحــوال لا يجــوز التصرف في الاحتياطيات والمخصصات فى غير الأغراض المخصصة لها الا بموافقـــة الجمعية العـــامة ·

استخدام الاحتياطيات :

نصت المــادة ٤١ من القانون ٩٧ لسنة ٨٣ بشأن هيئات القطـــاع العام وشركاته على ما يلى :

« يحدد مجلس الوزراء النسبة التى تجنب في كل سنة مالية من الأرباح الصافية لتكوين احتياطى قانونى · ويجـوز بقرار من الجمعية العامة للشركة وموافقة مجلس ادارة هيئة القطاع العام التى تشرف عليها اضافة الاحتياطى كله أو بعضه الى رأس المــال · كما يصدر قرار من رئيس مجلس الوزراء بتحديد النسبة التى تجنب من الأرباح الصافية لشراء ســندات حكوميـــة أو تودع بالبنك المركزى فى حساب خاص · ويقف تجنيب الاحتياطى القانونى اذا بلغت قيمته ما يوازى رأس المــال ، ما لم يقــرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفي هذه الحالة يجب أن يجدد القــرار في كل سنة وان تحدد فيــه النسبة الواجب تجنيبها بشرط ألا تجــاوز القدر المذكور في الفقرة الاولى · ويجوز أن ينص في نظام الشركة على تجنيب نسبة معينة من الارباح الصــافية لتكوين احتياطى نظامى يخصص للأغراض المنصـــوص عليها في النظـــام · ولا يجـــوز استخدام هذا الاحتياطى في احدى السنوات في غير ما خصص لــه الا بقرار من الجمعية العــامة للشركة · واذا لم يكن الاحتياطى النظـــامى مخصصا لأغراض معينة جــاز للجمعية العــامة بنــاء على اقتــراح مجلس الادارة أن يقرر التصرف فيه بما يعود بالنفع على الشركة » ·

ونوضح فيما يلي القيود المحاسبية اللازمة :

١ ـ استخدام الاحتياطي القانوني في زيادة راس المال

من حـ/٢٢١ ـ احتياط قانوني
الى حـ/٢١١ ـ راس مال مملوك

---

٢ ـ استخدام الاحتياطي النظامي في تغطية الخسائر [1]

حـ/٢٢٤ ـ احتياطي (نظامي)
الى حـ/٢٢٨ عجز مرحل

---

٣ ـ استخدام الاحتياطي النظامي في التوزيعات

من حـ/٢٢٤ ـ احتياطي عام (نظامي)
او من حـ/٢٢٨ ـ فائض مرحل
(وهو ما نعتقد انه المقصود بالمال الاحتياطي الذى يمكن التصرف فيه)[2]
الى حـ/٢٨١١ ـ فائض قابل للتوزيع
(بمقدار ما يتقرر توزيعه ، ولا يجب رده الى حساب ايرادات سنوات سابقة اذ لا ينطبق عليه هذا التعريف)

---

٤ ـ استخدام احتياطي شراء سندات حكومية

لا يمس حساب احتياطي شراء سندات حكومية وانما يجرى القيد التالي :
من حـ/١٥١ ـ استثمارات في سندات حكومية
من حـ/١٥١١ ـ سندات حكومية
أو حـ/١٥١٢ ـ ايداع بالبنك المركزى (مقابل الاحتياطي)
الى حـ/١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى

---

(١) راجع المادة ١٩٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ٨١ بشأن شركات الأموال ٠
(٢) راجع المادة ١٩٤ من نفس اللائحة ٠

الفصل الرابع عشر

نتيجة العام

يتناول هذا الفصل شرح ما يلى :
- أسس توزيع الفائض ٠
- القاعدة العامة لمعالجة نتيجة العام ٠
- حصة الدولة في الأرباح ٠
- نصيب العاملين ٠
- العجز الجارى ٠

أسس توزيع الفائض :

توزع أرباح العام على النحو التالى :

١ ـ صافي الربح : ويمثل الرصيد الدائن للمرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية (قبل خصم الضرائب)	××
٢ ـ تخصم الضرائب الدخلية	×
الفائض بعد خصم الضريبة	××
٣ ـ تجنب الارباح الرأسمالية	×
الفائض قبل التوزيع	××
٤ ـ تجنب حصة بنك ناصر (بواقع ٢٪)	×
الفائض القابل للتوزيع	××

٥ ـ تجنب الاحتياطيات :[١]

احتياطى قانونى	٥٪
احتياطى يستثمر في سندات حكومية	٥٪
احتياطى ارتفاع أسعار الاصول الثابتة	٥٪

(١) راجع المادة ٤١ من القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ باصدار قانون هيئات القطاع العام وشركاته ٠

احتياطى تدعيم (١)	×
	××
٦ ـ دفعة أولى للمساهمين والعاملين بواقع ٥٪ من رأس المـال	×
الباقى	××
٧ ـ مقابل الاشراف والادارة بواقع ١٠٪ من الباقى	×
الباقى	××

٨ ـ يوزع الباقى الاخير كدفعة ثانية على المساهمين والعاملين ٠

٩ ـ توزع الدفعتين الاولى والثانية بين المساهمين والعاملين كالتالى :

للمساهمين بواقع ٧٥٪

للعاملين بواقع ٢٥٪(٢)

١٠٪ حصة نقدية

١٠٪ للاسـكان

١٠٪ خدمات اجتماعية

واهم ما ينبغى أن يشار اليه فيما سبق هو الارباح الراسمالية وحصة بنك ناصر ، وفيما يلى لمحة سريعة عن كل منهما :

الأرباح الرأسمالية :

(أ) ادرج النظام الارباح الرأسمالية ضمن الايرادات التحـويلية في المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ويشملها بالطبـع الرصيد الدائن لهذه المرحلة الذى يمثل وعاء التوزيعات ٠

(ب) غير ان المـادة ٧٣ من اللائحـة التنفيذية للقـانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ الخاص بهيئات القطاع العام وشركاته قضت بما يلى :

« لا يجوز توزيع الارباح التى تحققها الشركة نتيجة التصرف في أصل من أصولها الثابتة أو التعويض عنه وتكون الشركة من هذه الارباح احتياطيا

---

(١) وذلك اذا نقصت الاصول المتداولة في الوحدة عن خصـومها قصيرة الاجل ، قرار رئيس الوزراء رقم ٤١ لسنة ١٩٦٩

(٢) انظر المـادة ٤٢ من القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ ٠

يخصص لاعادة اصولها الى ما كانت عليه أو لشراء اصول ثابتة جديدة ، ويسرى هذا الحكم في حالة اعادة تقييم أصول الشركة » ٠

(جـ) وعلى ذلك تجنب من الفائض القابل للتوزيع تلك الارباح الرأسمالية المتعلقة بالاصول الثابتة فقط ، دون عداها من الارباح الرأسمالية المتعلقة بالاصول المتداولة من مخزون واوراق مالية ٠

(د) تجنب الارباح الرأسمالية كما سبق ايضاحه ، وتعالج كالفائض المحتجز وتعلى على الاحتياطيات الاخرى حـ/٢٢٧ وهناك من يقوم باجراء هذه الخطوة في نهاية المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ، وان كنا نرى أن تتم في بداية مرحلته الثالثة ٠

حصة بنك ناصر :

(ا) حدد قانون انشاء البنك موارده ومنها :

« نسبة من صافي أرباح الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسات العامة قبل التوزيع ، وتحدد بقرار من رئيس الجمهورية ، وتخصم من الحصة المخصصة للخدمات المركزية والاجتماعية » ٠

(ب) اصدرت وزارة المالية الكتاب الدورى رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٤ (ملف رقم ٥٢ ـ ٢/٢/٧٤٠) ونصه :

« صدر قرار السيد رئيس الجمهورية رقم ١٣٧ لسنة ١٩٧٤ بتحويل نسبة ٢٪ من صافي أرباح الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسات العامة قبل التوزيع للهيئة العامة لبنك ناصر الاجتماعى » ٠

« وتوجه وزارة المالية نظر كافة المؤسسات العامة التابع لها وحدات اقتصادية ان يتم حساب هذه النسبة قبل خصم الضرائب المستحقة » ٠

(جـ) أصدر الجهاز المركزى للمحاسبات الكتاب الدورى رقم (١) لعام ١٩٧٥ في ١٩٧٥/٤/١٦ ، بشأن قيد حصة بنك ناصر في حساب دائنى التوزيعات ، الحساب الفرعى رقم ٢٦٤٤ ـ حصص أخرى ٠

(د) وفي ضوء ما سبق فان حصة بنك ناصر تجنب من الفائض قبل حساب الضريبة ، وهو اجراء حسابى لتحديد قيمتها ٠ لكنها في

الوقت نفسه تعالج محاسبيا مثل التوزيعات بما يتسق مع النصوص الخاصة بها من ناحية وبما يتمشي من ناحية اخرى مع طبيعتها كتوزيع للفائض وليس كاعانة أو تبرع ٠

وعلى هذا نرى أن تظهر حصة بنك ناصر في المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية مع التوزيعات وليس في المرحلة الثانية منه مع التحويلات التخصيصية ٠

القاعدة العامة لمعالجة نتيجة العام :

ترحل نتيجة العام الى الحسابات التالية :

حـ/ ٢٢ ـ احتياطيات وفائض مرحل ٠٠٠ بالنسبة للفائض المحتجز ٠

حـ/٢٦٤ ـ دائنو التوزيعات ٠٠٠ بالنسبة للفائض الموزع ٠

حـ/٢٢٨ ـ فائض مرحل ٠٠٠ بالنسبة للعجز الجارى ٠

وفيما يتعلق بطريقة المعالجة فهناك عدة آراء بشأنها :

الرأى الأول :

يرى ضرورة اثبات نتيجة العام في دفتر الاستاذ العام بتوسيط الحسابين ٢٨١١ ـ فائض (قابل للتوزيع) ، ٢٨١٢ ـ عجز (جارى) وذلك قبل بعثرتها على الحسابات المذكورة سابقا ٠

وتكون القيود في حالة الربح كالتالى :

اثبات ارباح العام	من حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية الى حـ/٢٨١١ ـ الفائض (القابل للتوزيع)
التصرف في الارباح	من حـ/٢٨١١ ـ الفائض الى مذكورين حـ/٢٢٨ ـ احتياطى وفائض مرحل حـ/٢٦٤ دائنو التوزيعات

وتكون القيود في حالة الخسارة كالتالى :

اثبات خسارة العام	من حـ/٢٨١٢ ـ العجز الجارى الى حـ/٢٨١ ـ العمليات الجـارية
ترحيل خسارة العام	من حـ/٢٢٨ ـ الفائض المرحل الى حـ/٢٨١٢ ـ العجز الجارى

الراى الثـانى :

يرى اثبات نتيجة العـام في الحسابات الثلاثة مباشرة دون توســيط حسابى ٢٨١١ ، ٢٨١٢ ذلك لأن استخدامهما يعنى اقفـال المرحلة الثـانية من الحسابات مما يترتب عليه فصل مرحلته الثالثة كحساب مستقل لتوزيع الأرباح • وهذا الاجراء فضلا عن تفتيته لوحدة الحساب فهـو يتنافي مـع المفهوم الاقتصادى لعناصره الذى يعتبر الاحتياطيات والتوزيعـات وجها من أوجه الاستخدامات الجارية وطبقا لهذا الرأى :

تكون القيود في حالة الربح كالتالى :

من حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية

الى مذكورين

حـ/٢٢ ـ احتياطيات وفائض مرحل

حـ/٢٦٤ ـ دائنو التوزيعات

وتكون القيود في حالة الخسارة كالتالى :

من حـ/٢٢٨ ـ فائض مرحل

الى حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية

الرأى الثالث :

يوفق بين ضرورة اثبات نتيجة العام وبين عدم فصل المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ٠

وطبقا لهذا الرأى تكون المعالجة في حالة الربح كالتالى :

(أ)

من حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية ٠
الى حـ/٢٨١١ ـ الفائض
(اقفال المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية)

(ب)

من حـ/٢٨١١ الفائض
الى حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية
(افتتاح المرحلة الثالثة)

(جـ)

من/٢٨١ ـ العمليات الجارية
الى مذكورين
حـ/ ٢٢ ـ احتياطيات وفائض مرحل
حـ/٢٦٤ ـ دائنو التوزيعـات
(ترحيل الفائض المحتجز والموزع للحسابات المختصة)

وبالمثل تكون المعالجة في حالة الخسارة كالآتى :

(أ)

من حـ/٢٨١٢ ـ العجز الجارى
الى حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية
(اقفال المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية)

(ب)

من ح/ ٢٨١ ـ العمليات الجارية

الى ح/ ٢٨١٢ ـ العجز الجارى

(افتتاح المرحلة الثالثة)

(جـ)

من ح/ ٢٢٨ ـ فائض مرحل

الى ح/ ٢٨١ ـ العمليات الجارية

(ترحيل خسائر العـام)

حصة الدولة في الأرباح :

تقضي المـادة ٤ من القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن هيئات القطاع العام وشركاته بأن تؤول الى هيئة القطاع العام نصيبها في صافي أرباح شركاتها التى يتقرر توزيعها وكذلك حصة مقابل الاشراف في هذه التوزيعات .

وهناك رأيان لمعالجة هاتين الحصتين :

الرأى الأول ـ توسيط حساب هيئة القطاع العام كالتالى :

من مذكورين

ح/٢٦٤١ ـ حصة الدولة

ح/ ٢٦٤٤ ـ حصص أخرى

الى ح/ ٢٦٣٦ ـ جارى الهيئة

ثم

من ح/ ٢٦٣٦ ـ جارى الهيئة

الى ح/ ١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى

الرأى الثانى ـ عدم توسيط حساب الهيئة هكذا :

من مذكورين

ح/ ٢٦٤١ ـ حصة الدولة

ح/ ٢٦٤٤ ـ حصص أخرى

الى ح/ ١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى

ونحن نميل للرأى الثانى حتى لا تختلط حصة الدولة مع المعاملات الأخرى مع الهيئة .

نصيب العـاملين في الأرباح :

تقضي المـادة ٤٢ من القانون ٩٧ لسنة ٨٣ بأن يخصص نصيب العاملين للأغراض التالية :

١ ــ ١٠٪ لأغراض التوزيع النقدى ٠

ويجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء تخصيص جزء من نصيب العاملين في الأرباح لتوزيعه على العاملين في بعض الشركات التى لا تحقـق أرباحا أو تحقق أرباحا قليلة لأسباب خارجة عن ارادتهم ، ويكون التخصيص في كل حالة على حدة بنـاء على عرض الوزير المختص ٠ ويتم تمويل هذه التوزيعات من فائض الحصة النقدية لسائر الشركات الرابحة ٠

٢ ــ ١٠٪ تخصص لاسكان العـاملين بكل شركة أو مجموعة من الشركات المتجاورة ، ويؤول ما يفيض عن حاجة هؤلاء العـاملين الى صندوق تمـويل الاسكان الاقتصادى بالمحافظة ٠

٣ ــ ٥٪ تودع بحسابات بنك الاستثمار القومى وتخصص للخـدمات الاجتماعية للعاملين بالقطاع العـام ٠

وفي ضوء ما سبق تثبت العمليـات الخاصـة بنصـيب العـاملين في الأرباح على النحـو التالى :

١ ــ اثبـات نصـيب العاملين في الارباح	من حـ/ ٢٨١ ــ العمليات الجارية الى حـ/٢٦٤٣ ــ حصة العاملين ونقترح تجزئته الى : حـ/٢٦٤٣١ ــ حصة التوزيع النقدى حـ/٢٦٤٣٢ ــ حصة خدمات الاسكان حـ/٢٦٤٣٣ ــ حصة الخدمات الاجتماعية

٢ ـ خصـــم الضرائب المســتحقة على التوزيع النقـــدى وسداد الصافي	من حـ/٢٦٤٣ ـ حصة العاملين حـ/٢٦٤٣١ ـ حصة التوزيع النقدى (اجمالى الحصة) الى مذكورين حـ/٢٦٣٢١ ـ مصلحة الضرائب حـ/٢٦٣٢١١ ـ كسب عمل وتمغة (بقيمة الضرائب المستحقة على ما يتم توزيعه) حـ/٢٦٣٤٢ وزارة الخزانة ـ جارى (فائض التوزيع النقدى) حـ/١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى
٣ ـ تعلية حصة الخدمات	من حـ/٢٦٤٣ ـ حصة العاملين حـ/٢٦٤٣٢ ـ حصة خدمات الاسكان حـ/٢٦٤٣٣ ـ حصة الخدمات الاجتماعية الى مذكورين الى حـ/٢٧٣٣ ـ ارصـدة دائنـة متنوعة صندوق اسكان الشركة صندوق اسكان المحافظة بنك الاستثمار القومى
٤ ـ ايداع حصتى الاسكان والخدمات الاجتماعية	ثم من حـ/٢٧٣٣ ـ ارصدة دائنة الى حـ/١٨٢١ ـ بنك نشاط جارى (بما يسـدد الى صـندوق اسـكان المحافظة وبنك الاستثمار) وعند استخدام حصة الاســكان للعاملين بالشركة تستخدم قيود اقتناء الاصول الثابتة كالمعتاد ، ثم يقفل حـ/صندوق الاســكان في حساب الاحتياطيات ٠

العجز الجارى :

سبق أن ذكرنا أن رصيد المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية يرحل الى المرحلة الثالثة ٠ فاذا كان هذا الرصـــيد دائنـــا (فائض قابل للتوزيع) فان الجانب المدين من المرحلة الثالثة يظهر ما يقـــابله من فـــائض محتجز وفائض موزع وبهذا يقفل حساب العمليات الجارية ٠

أما اذا كان الرصيد مدينا (عجز جارى) فان هذا الحساب لا يقفل لأنه لم يظهر في الجانب الدائن من المرحلة الثالثة ما يقابل هذا الرصيد المدين ٠

وعلاجا لهذا الوضع فاننا نقترح أن يعالج العجز الجارى على النحو التالى :

١ ـ يتم ترحيله من المرحلة الثانية الى المرحلة الثالثة كما سبق شرحه ثم يقفل حـ/العمليات الجارية بالقيد التالى :

من حـ/٢٢٨ ـ فائض مرحل

الى حـ/٢٨١ ـ عمليات جارية

٢ ـ يرصد حساب ٢٢٨ ويظهر رصيده في الميزانية اما في جانب الاصول اذا كان العجز الجارى يزيد عن الفائض المرحل ، وفي هذه الحالة يكون ظهوره بنفس رقم ٢٢٨ ولكن باسم العجز المرحل ٠ أو يظهر في جانب الخصوم اذا كان الفائض المرحل يزيد عن العجز الجارى ، وفي هذه الحالة يأخذ اسمه ورقمه الاصليين ٠

وتظهر تلك المعالجة في حـ/٢٨١ ، حـ/٢٢٨ بالصور التالية :

حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية (المرحلة الثالثة)

منه		له	
١٠٠٠٠	إلى حـ/٢٨١٢ (العجز الجارى)	١٠٠٠٠	من حـ/٢٢٨(١) (الفائض المرحل)

حـ/٢٢٨ ـ فائض مرحل

(حالة أ ـ عدم وجود رصيد أول المدة)

١٠٠٠٠	إلى حـ/٢٨١ (العجز الجارى)	١٠٠٠٠	رصيد آخر المدة (يظهر في جانب الأصول بالميزانية تحت إسم العجز المرحل وبرقم ٢٢٨ كرصيد شاذ)

(١) يمكن ظهور القيد بالسالب في الجانب المدين من الحساب ٠

ح/٢٢٨ ــ فائض مرحل

(حالة ب ــ وجود رصيد مدين أول المدة)

٣٠٠٠	رصيد أول المدة (يمثل العجز المرحل)	١٣٠٠٠	رصيد آخر المدة (يظهر فى جانب الأصول)
١٠٠٠٠	إلى ح/٢٨١		
١٣٠٠٠		١٣٠٠٠	

(حالة ج ــ وجود رصيد دائن اول المدة أقل من العجز الجارى)

١٠٠٠٠	إلى ح/٢٨١	٦٠٠٠	رصيد أول المدة
		٤٠٠٠	رصيد آخر المدة (يظهر فى جانب الأصول)
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

(حالة د ــ وجود رصيد دائن اول المدة أكبر من العجز الجارى)

١٠٠٠٠	إلى ح/٢٨١	١٧٠٠٠	رصيد أول المدة
٧٠٠٠	رصيد آخر المدة (يرحل إلى جانب الخصوم بالميزانية)		
١٧٠٠٠		١٧٠٠٠	

الباب الرابع

المعالجة المحاسبية لحسابات الاستخدامات



الفصل الخامس عشر

الاجـــــور

تضمن الدليـل المحاسبى ثلاثة حسابات (على المستوى المسـاعد) تعبر عما تحصل عليه قوة العمل بالوحدة ، والتى تمثل في مجموعها قيمـة اجـور العـاملين ٠

وهذه الحسابات هى :

حساب رقم ٣١١ ـ أجور نقدية
حساب رقم ٣١٢ ـ مزايا عينية
حساب رقم ٣١٣ ـ مساهمة الدولة / الوحـدة في التـامين والمعاشات والتامين الصحى ٠

ورغم أن الدليل المحاسبى لم يتضمن أية تقسيمات لهـذه الحسابات ، الا أن الجزء الخاص بشرح الدليل (١) تكفل ببيـان تفـاصيل النوعيات التى تندمج تحت كل منها ، وان كان لم يتعرض لتعاريفها ٠

ومن جهة أخرى فان الأجور ونوعياتها بالموازنة العـامة للدولة قد وردت بالتقسيم النمطى لاستخدامات وايرادات الموازنة العامة للدولة ويضمها ما يطلق عليه « الباب الاول ـ أجور » ٠

ومن الملاحظ ان النظام المحاسبى قد تأثر كثيرا بهذا التقسـيم النمطى ، حتى جاء في صورة تكاد تكون مطابقة له دون تصرف في بعض النوعيات التى قد لا تتفق والمفاهيم الاساسية للنظام ٠

واذا أردنا الرجوع الى تعاريف نوعيات الأجور بالموازنة العـامة للدولة نجد أن القليل منها قد جاء متفرقا في منشورات اعداد الموازنة أو تنفيذهـا

(١) الصفحات ٩١ ـ ٩٣ من الطبعة الثانية للنظام ٠

او التأشيرات العامة على الموازنات السنوية ، مما يصعب معه ايجاد مصدر ثابت لهذه التعاريف يمكن الرجوع اليه عند الحاجة .

ولا يخفى أن التعريف بهذه النوعيات وشرح مدلولها يعتبر الركيزة الاساسية لتوحيد مفهوم الاجور ، وبالتالى صحة تحديد قيمتها ، وهو أمر حيوى وضرورى لأغراض التكاليف وتقييم الأداء وتحديد نسبة العلاوات السنوية التى تمنح للعاملين ، هذا بالاضافة الى أغراض أخرى عديدة تستلزم ضرورة توحيد أساس ما يتحمل به حساب الاجور .

لذلك فقد رأينا أن يتضمن هذا الفصل عرضا لنوعيات الأجور وشرح مفاهيمها ، وعليه فسوف يتناول الموضوعات التالية :

اولا ـ نوعيات الأجور :

ويشمل ذلك :

١ ـ نوعيات الأجور طبقا للتقسيم النمطى للموازنة العامة للدولة .

٢ ـ نوعيات الأجور طبقا لما ورد بشرح الدليل بالنظام المحاسبى الموحد .

٣ ـ النوعيات المقترحة للأجور[١] .

٤ ـ شرح النوعيات المقترحة للأجور .

ثانيا ـ المعالجة المحاسبية :

ويشمل ذلك معالجة كل من :

١ ـ الاجور النقدية .

٢ ـ المزايا العينية .

٣ ـ مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية .

ثالثا ـ اهم الحالات والمشاكل التى تتعلق بالأجور :

ويشمل ذلك :

١ ـ نوعيات خاصة من الاستقطاعات بكشوف المرتبات واهمها :

(أ) استقطاعات مقابل أجازات مرضية أو أجازات بدون مرتب .

---

(١) النوعيات المقترحة للاجور تعبر عن وجهة النظر الشخصية للمؤلفين.

(ب) استرداد الاجور التى سبق صرفها بالزيادة بطريق الخطأ ٠

(ج) المخصوم مقابل الميزة العينية ٠

٢ ـ ما يصرف لعائلة العامل المتوفي ٠

٣ ـ مرتجع الأجور ٠

٤ ـ تحمل الوحدة بقيمة ضريبة كسب العمل ٠

٥ ـ الأجور المدفوعة مقدما ٠

٦ ـ مرتبات المجندين وتاميناتهم الاجتماعية ٠

٧ ـ صرف قيمة الميزة العينية نقدا ٠

٨ ـ المعونة المالية ٠

أولا ـ نوعيات الأجور

١ ـ وفقا للتقسيم النمطى لاستخدامات الموازنة العامة للدولة

باب ١ ـ الأجور

مجموعة (١) ـ أجور نقدية وبدلات :

بند ١ ـ الوظائف الدائمة ٠

بند ٢ ـ المكافآت الشاملة ٠

نوع ١ ـ مكافآت الخبراء الوطنيين والأجانب ٠

(أ) مكافآت خبراء وطنيين ٠

(ب) مكافآت خبراء أجانب ٠

نوع ٢ ـ أجور الموسميين ٠

نوع ٣ ـ مكافآت الصبية ٠

بند ٣ ـ تكاليف المعارين وتتحمل الميزانية بمرتباتهم ٠

بند ٤ ـ تكاليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية ٠

بند ٥ ـ المكافآت :

(أ) تعويض ومكافآت للعاملين

نوع ١ ـ تعويض العاملين عن جهود غير عادية ٠

(م ٢٢ ـ النظام المحاسبى)

نوع ٢ ـ مكافآت نظير العمـــل أيام الجمـــع للمنقـــولين من اليومية ٠

نوع ٣ ـ المكافآت التشجيعية ٠

(ب) مكافآت عن أعمال أخرى ٠

نوع ٤ ـ مكافآت تدريس وتدريب واشراف وامتحانات ٠

نوع ٥ ـ مكافآت حضور جلسات ولجان ٠

نوع ٦ ـ مكافآت طوارىء للعسكريين ٠

نوع ٧ ـ مكافآت أخرى ٠

بند ٦ ـ رواتب وبدلات :

(أ) رواتب التمثيل :

نوع ١ ـ رواتب تمثيل للوظائف العليا ٠

نوع ٢ ـ رواتب تمثيل لموظفين في الخارج ٠

نوع ٣ ـ رواتب تمثيل لموظفين فنيين ٠

(ب) رواتب طبيعة عمل :

نوع ٤ ـ رواتب طبيعة عمل للأطباء ٠

نوع ٥ ـ رواتب تسجيل الأطباء المقيمين ٠

نوع ٦ ـ رواتب حرمان للصيادلة والحكيمات والمولدات والممرضات والزائرات الصحيات والمفتشات ٠

نوع ٧ ـ رواتب عدوى ووقاية من الاشعة ٠

نوع ٨ ـ رواتب التفرغ للمهندسين ٠

نوع ٩ ـ رواتب التفرغ لموظفين فنيين ٠

نوع ١٠ ـ رواتب عسكرية ٠

نوع ١١ ـ رواتب طبيعة عمل ٠

نوع ١٢ ـ رواتب تفتيش ٠

نوع ١٣ ـ رواتب امتياز ٠

نوع ١٤ ـ رواتب عمادة ووكالة ورئاسة قسم ٠

نوع ١٥ ـ رواتب صيارف وتحصيل وبدل عجز للصيارف ٠

نوع ١٦ ـ رواتب اختزال ٠

نوع ١٧ ـ رواتب خطـر ٠

نوع ١٨ ـ راتب لمكافحة المخدرات ٠

نوع ١٩ ـ راتب سماعة التليفون واللاسلكى ٠

نوع ٢٠ ــ راتب غطاسة ٠

نوع ٢١ ــ راتب قيادة ٠

نوع ٢٢ ــ راتب صناعة ٠

نوع ٢٣ ــ رواتب مهنية وفنية أخرى ٠

(جـ) رواتب اقامة

نوع ٢٤ ــ راتب اقامة بالجهات النائية بمحافظات سوهاج وقنا واسوان وراتب اضافي للعاملين في بعض المناطق ٠

نوع ٢٥ ــ راتب قرية للاخصائيين والحكيمات والباحثين الاجتماعيين ٠

نوع ٢٦ ــ راتب سودان ٠

نوع ٢٧ ــ رواتب اغتراب ٠

نوع ٢٨ ــ راتب مناخ ٠

نوع ٢٩ ــ بدل سكن في الداخل والخارج ٠

(د) رواتب وبدلات مختلفة ٠

نوع ٣٠ ــ راتب ماجستير ودكتوراه ٠

نوع ٣١ ــ راتب بحث ٠

نوع ٣٢ ــ راتب استقبال وضيافة ٠

نوع ٣٣ ــ راتب مراسلة ٠

نوع ٣٤ ــ بدل أغذية ٠

نوع ٣٥ ــ بدل ملابس ٠

نوع ٣٦ ــ بدل انتقال نقدى ثابت (نظير عدم تخصيص سيارات ركوب حكومية) ٠

نوع ٣٧ ــ بدل قضاة ٠

نوع ٣٨ ــ بدل جامعة ٠

نوع ٣٩ ــ رواتب تخص العلاقات الثقافية والتعاون الخارجى

نوع ٤٠ ــ رواتب وبدلات مختلفة أخرى ٠

مجموعة (٢) مزايا عينية ونقدية :

بند ١ ــ مزايا عينية ٠

نوع ١ ــ تكاليف أغذية للعاملين ٠

نوع ٢ ــ تكاليف ملابس للعاملين ٠

نوع ٣ ــ تكاليف العلاج الطبى للعاملين ٠

نوع ٤ ــ تكاليف خدمات اجتماعية ورياضية للعاملين ٠

نوع ــ ٥ ــ مزايا عينية اخرى للعاملين ٠

بند ٢ ــ مزايا نقدية ٠

نوع ١ ــ حصة الحكومة/الهيئة/في صناديق التامين والمعاشات ٠

نوع ٢ ــ حصة الحكومة/الهيئة/في التأمينات الاجتماعية ٠

نوع ٣ ــ حصة الحكومة/الهيئة/في التأمين الصحى ٠

نوع ٤ ــ اعانة غلاء المعيشة ٠

٢ ــ نوعيات الأجور

وفقا لتقسيمات النظام المحاسبى الموحد

٣١١ ــ اجور نقدية :

ــ الوظائف الدائمة ٠

ــ مكافآت الخبراء الوطنيين ٠

ــ مكافآت الخبراء الاجانب ٠

ــ المعينون بمكافآت شاملة ٠

ــ أجور الموسميين أو العمال العرضيين ٠

ــ أجور المعينين بربط ثابت ٠

ــ الدرجات الخصوصية (الشخصية) ٠

ــ أجور الصبية والاحداث ٠

ــ تكاليف المعارين وتتحمل الوحدة بأجورهم ٠

ــ تكاليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية ٠

ــ المكافآت :

ــ مكافآت اضافية للعاملين (امتداد للعمل الاصلى) ٠

ــ مكافآت عن اعمال اضافية للمنتدبين ٠

ــ مكافآت عن اعمال اضافية نظير أيام الجمع والعطلات الرسمية ٠

ــ مكافآت طوارىء للعسكريين أو المجندين ٠

- مكافآت انتاجية وتشجيعية .
- مكافآت خاصة .
- مكافآت حضور جلسات ولجان .
- مكافآت عن أعمال أخرى .

- الرواتب والبدلات :

- رواتب تمثيل للوظائف العليا .
- رواتب تمثيل لموظفين في الخارج .
- رواتب تمثيل لموظفين فنيين .
- رواتب طبيعة العمل .
- رواتب اقامة وتشمل بدل السكن في الخارج والداخل .
- اعانة اجتماعية .
- رواتب استقبال وضيافة .
- بدل أغذية .
- بدل ملابس .

٣١٢ - مزايا عينية :

صافي تكلفة أغذية تصرف للعاملين .
صافي تكلفة ملابس تصرف للعاملين .
صافي تكلفة نقل للعاملين .
تكلفة العلاج الطبى .
تكلفة خدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية .
تكلفة السكن المجانى .
مزايا عينية أخرى .

٣١٣ - مساهمة الدولة ، الوحدة في التأمين والمعاشات والتأمين الصحى :

حصة الدولة ، الوحدة في تأمين الشيخوخة
حصة الدولة / الوحدة في التأمين الصحى
حصة الدولة / الوحدة في تامين اصابات العمل
حصة الدولة / الوحدة في تامين البطالة

٣ ـ النوعيات المقترحة للأجـور

٣١١ ـ اجور نقـدية

ـ وظائف دائمـــة

• عاملون أصليون (دائمون) بالوحدة

ـ قائمون بالعمل

ـ مجندون

+ بفترة الالزام

+ بالاحتيـــاط

ـ منتدبون لجهات أخرى

+ تتحمل الوحدة بمرتباتهم

+ لا تتحمل الوحدة بمرتباتهم

ـ معارون لجهات أخرى

+ تتحمل الوحدة بمرتباتهم

+ لا تتحمل الوحدة بمرتباتهم

• عاملون معارون من جهات أخرى

• عاملون منتدبون من جهات أخرى

+ تتحمل الوحدة بمرتباتهم

+ لا تتحمل الوحدة بمرتباتهم

ـ فئات خصوصية (خارج الهيكل التنظيمى)

ـ معينون على غير فئة وظيفية

• أجور خبراء وطنيين واجانب

ـ خبراء وطنيون

ـ جبراء اجانب

• معينون بربط ثابت

• أجور الموسميين والعمال العرضيين

ـ موسميين

ـ عرضيين

• اجور الصبية والاحداث

ـ اجور التشغيل في غير أوقات العمل الرسمية

• ساعات اضافية للعــاملين

ـ أمتداد لساعات العمل

- في أيام العطلات الاسبوعية وعطلات الاعياد والمناسبات
  - ساعات اضافية للمنتدبين والمعارين للوحدة
- حوافز ومكافآت تشجيعية ٠
  - حوافز انتـــاج ٠
  - مكافآت تشجيعية ٠
  - مكافآت أخرى للعـــاملين
    + جماعية وموسمية
    + عن جهود غير عادية
    + عن حضور جلسات ولجـان
    + عن تدريس وتدريب
    + عن أعمال أخرى
  - مكافآت للمنتدبين والمعـــارين للوحدة
- بدلات
  - بدل تمثيل
    + للوظائف العليـــا
    + لوظائف أخرى
  - بدل طبيعة عمل
    + لخطورة العمل وصعوبته
    + بدل عدوى ووقاية من الاشعة
    + غطاسة
    + قيـــادة
    + صعوبات وظروف شاقة او ضـــارة بالصحة
  - بدل عجز لأمناء الخزائن وأرباب العهد النقدية ٠

- بدل سماعة للتليفون واللاسلكى
- بدلات وظيفية ومهنية خاصة
  - بدل تفرغ
  - بدلات وظيفية خاصة
- بدلات عن مزايا
  - بدل اقامة
  - بدل سكن
  - بدل انتقال نقدى ثابت

(نظير عدم تخصيص سيارة ركوب من الوحدة)[1]

  - بدل اغذية
  - بدل ملابس
  - بدل مزايا أخرى
- بدلات أخرى
  - رواتب اضافية
  - علاوة ماجستير ودكتوراه
  - راتب بحث
  - رواتب اضافية للعاملين بالخارج
  - . . . .
  - . . . .
  - رواتب اضافية أخرى

- اعانات اجتماعيـــة
  - اعانة غلاء المعيشة
  - اعانة تهجير
  - منحة الوفاة

---

(١) البدل النقدى المقـرر للوظائف المحددة بقرار مجلس الوزراء بجلسته في ١٩٦٦/١/٣ ــ وفقا للمبادىء التى أقرتها اللجنة الوزارية للتنظيم والادارة والشئون التنفيذية بجلستها في ١٩٦٦/٢/١٢ في شـأن تنفيذ قرار تمليـــك سيارات الركوب بالحكومة والقطاع العـام .

★ لم تتضمن مقترحات نوعيات الاجور النقدية ، ما أطلق عليه التقسيم النمطى وتقسيم النظام «تكاليف» الاجازات الدراسية والمنح التدريبية ، اذ أن من رأينا أن هذه التكلفة مجالها المستلزمات الخدمية وليس الاجور ، كما لم تشمل مقترحاتنا تضمين البدلات «بدل استقبال وضيافة» لانه يخرج عن مفهوم الاجور وفقا لما سنوضحه في شرحنا للنوعيات المقترحة .

• منح للمجندين وأسرهم

• اعانات اجتماعية اخرى

٣١٢ ـ مزايا عينية

ـ صافي تكلفة أغذية تصرف للعـاملين

ـ صافي تكلفة ملابس تصرف للعـاملين

ـ صافي تكلفة نقل العـاملين

ـ تكلفة العـلاج الطبى

ـ تكلفة خدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية

ـ تكلفة السكن المجانى

ـ تكلفة دور الحضانة

ـ مزايا عينية أخرى

٣١٣ ـ مساهمة الوحدة في التأمين والمعاشات والتأمين الصحى

ـ نصيب الوحدة عن عاملين غير مجندين

ـ صناديق التأمين والمعاشات

ـ التأمينات الاجتماعية

ـ التأمين الصحى

ـ نصيب الوحدة عن عاملين مجندين بفترة الالزام

ـ فروق مكافآت ترك الخـدمة

٤ ـ شرح النوعيات المقترحة للأجـور

الوظائف الدائمـة :

هى مجموعة الوظائف التى يتضمنها الهيكل التنظيمى للوحدة ، وتتمثل تكلفتها في قيمة المرتبات الاصلية (أو الاساسية) لشاغلى هذه الوظائف ٠

ويلاحظ أن « الوظائف الدائمة » في كـل من التقسيم النمطى وتقسيم النظام لم يتم تحليلها ٠ غير اننا اقترحنا تحليلها وفقا لوضع شاغلى هـذه الوظائف بالنسبة للوحدة من حيث كونهم عاملين اصليين بهـا أو معـارين أو منتدبين اليها، بشرط أن تكون الاعارة والندب على وظائف شاغرة في الهيكل ٠

كما تم تقسيم العاملين الاصليين بالوحدة من حيث تواجدهم وقيـامهم بالعمل فعلا ، أو تواجدهم خارجها كمجندين أو منتدبين أو معارين لجهـات أخرى ٠

وقد يبدو غريبا أن نورد ضمن تقسيم الوظائف الدائمة العاملين المعارين لجهات أخرى أو المنتدبين من جهات أخرى ، اذ الاصل بالنسبة للاعـارة أن

تتحمل الجهة المستعيرة بالاعباء المالية للمعار اليها ، كما ان المفهوم الشائع ان تتحمل الجهة المنتدب منها العامل باجره الاصلى (والحصة في التأمينات الاجتماعية) وبالتالى فان ورود هؤلاء العاملين ضمن تكلفة الوظائف الدائمة يبدو انه يتعارض مع حكم القانون ٠

وفيما يلى ايضاح ما ذهبنا اليه من رأى :

١ ـ تم تقسيم « المنتدبين لجهات أخرى » الى قسمين من حيث تحمل الوحدة لمرتباتهم أو عدم تحملها ، ومعنى ذلك ان الوحدة قد تتحمل بهذاالمرتبب وقد لا تتحمل ، والفيصل في هذا الامر هو اما أن تكون الوحدة هى المستفيدة بعمل العامل أثناء ندبه منها وفي هذه الحالة تتحمل بأجره أو لا تستفيد بعمله أثناء الندب فلا تتحمل بأجره[1] ٠

٢ ـ وبالمثل تم تقسيم « المعارين لجهات أخرى » ، اذ قد تتحمل الوحدة المعار منها العامل بجزء أو بكل مرتبه في حالة وجود اتفاقيات بينالوحدتين (المعار منها والمعار اليها) بذلك ٠

ويشمل كل من التقسيم النمطى وتقسيم النظام ما يطلق عليه « تكلفة المعارين وتتحمل الوحدة بمرتباتهم » ، وهو مخصص لاثبات ما قد تتحمله الوحدة المعار منها العامل بمرتبات للعامل المعار ، اذا ما وجدت اتفاقيات تقضي بذلك بين الوحدتين ٠

لذلك ـ وبموجب اقتراحنا ـ يلغى هذا البند المستقل ليصبح أحد فروع « الوظائف الدائمة » تجميعا لتكلفة هذه الوظائف في نوعية واحدة بدلا من بعثرتها بين أكثر من نوع ٠

٣ ـ وقد ضمنا « الوظائف الدائمة » كامل ربط تلك الوظائف بصرف النظر عما اذا كانت الوحدة تتحملها فعلا أم لا تتحمل بعضها لسبب أو لآخر ، على أن يتم اثبات ما لم تتحمله الوحدة بطريقة بيانية ، وعدم تحميل الاستخدامات الا بتلك التكلفة التى تتحملها فعلا ٠

---

(١) الحكم في القضية رقم ٣٥٦ لسنة ١٩٦٨ عمال جزئى اسكندرية ـ جلسة ١٩٦٨/٦/٩ وتأيد استئنافيا بجلسة ١٩٦٩/٦/٢١ ـ الاستئناف رقم ٥٨٩ لسنة ـ مجموعة الاحكام عصمت الهوارى القاعدة ٥٦٢ صحيفة رقم ٦٠٧ ٠

وبهذه الوسيلة يمكن الرقابة على حجم وحقيقة حاجة الوحدة الى الوظائف الدائمة ـ فضلا عن متابعة تطورات أجور من لا تتحمل الوحدة بأجورهم أثناء تواجدهم بصفة مؤقتة لدى جهات أخرى .

الفئات الخصوصية أو الشخصية (خارج الهيكل التنظيمى) :

وتشمل الدرجات ذات الصفة الخاصة مثل تعيين وزير سابق رئيسا لوحدة اقتصادية معينة ، فيكون ذلك على درجة خصوصية(١) .

كما تشمل الفئات التى يشغلها المعارون خارج الوحدة في حالة عودتهم (بعد انتهاء الاعارة) وكانت الوحدة قد شغلت وظائفهم الأصلية بالتعيين الدائم ، دون وجود وظيفة أخرى من ذات مستوى وظيفتهم(٢) .

وتشمل كذلك الفئات الحتمية أو الشخصية التى تنشأ عن تطبيق أحد القوانين المتعلقة بأحوال العاملين (كقانون الاصلاح الوظيفى) اذا لم تكف فئات الهيكل التنظيمى للوحدة مثل تلك الفئات الحتمية .

المعينون على غير فئة وظيفية :

يقابل هذا البند كل من التقسيم النمطى تقسيم النظام ما يطلق عليه « المكافآت الشاملة » .

وهدفنا من هذه التسمية الجديدة تفادى استخدام لفظ «مكافآت» في غير موضعها الاصلى ، باعتبار أن المكافآت تمثل مستحقات اضافية للعاملين زيادة عن أجورهم الأصلية .

وقد تضمنت النوعيات من هذا البند نفس النوعيات الواردة بالتقسيم النمطى وتقسيم النظام تقريبا ، الا أننا رأينا أن يقسم أجور العمال الموسميين

---

(١) الاستفسار رقم ٢١٩ من مجموعة الاستفسارات في النظام صحيفة رقم ٦٠ .

(٢) تقضي المادة ٥٩ من قانون العاملين المدنيين بالدولة (قانون ٤٧ لسنة ١٩٧٨) بأن تبقى وظيفة المعار خالية ، ويجوز في أحوال الضرورة القصوى شغلها بمستواها ، وعند عودة المعار بشغل وظيفته الاصلية اذا كانت خالية أو أى وظيفة أخرى خالية من ذات المستوى أو يبقى في وظيفته الأصلية بصفة شخصية على أن تسوى حالته في أول وظيفة تخلو في نفس درجة وظيفته . وفي جميع الاحوال يحتفظ له بكافة مميزات الوظيفة التى كان يشغلها قبل الاعارة .

والعمال العرضيين الى فرعين مستقلين الاول للعمال الموسميين والثانى للعمال العرضيين نظرا لاختلاف طبيعة كل منهما[1] .

وتتميز كل النوعيات المتفرعة عن هذا البند بأنها جميعا أعمال مؤقتة[2] لفترة محدودة .

اجور التشغيل في غير أوقات العمل الرسمية :

يتضمن التقسيم المقترح تخصيص فرع مستقل للاجور الاضافية بدلا من اعتبارها ضمن « المكافآت » ، وذلك لاختلاف طبيعة الاجور الاضافية عن طبيعة المكافآت[3] .

ونظرا لأهمية الرقابة على هذا النوع ، ولبيان أثره على زيادة ما تتحمله الوحدة من أعباء ، حتى لا تلجأ لهذا الاسلوب في التشغيل الا لضرورة ملحة ، تم فصل الاجر العادى للساعات الاضافية عن فئة العلاوة التى قررها القانون للتشغيل الاضافي .

---

(١) العمل الموسمى هو العمل المؤقت المرتبط بموسم معين اذا كانت مدة الموسم محددة تحديدا دقيقا ، اما العمل العرضي ـ طبقا لنص المادة ١/٨٨ من قانون العمل ، فهو ما لا يدخل بطبيعته فيما يزاوله صاحب العمل ولا يستغرق أكثر من ٦ أشهر وغير دورى وغير متكرر .

(٢) يكون عقد العمل محدد المدة أو مؤقتا اذا اتفق الطرفان على تعيين تاريخ معين لانتهاء العقد ، كذلك اذا اتفق الطرفان على عمل معين ينتهى العقد بانقضاء هذا العمل (م ١/٦٧٨ مدنى) .

(٣) قد يرى البعض ان ما يصرف للعاملين عن التشغيل الاضافي يكون بفئة تزيد عن فئة أجر ساعات العمل الاصلية (وفقا لما يحدده القانون) وفي هذا حافز للعامل للعمل بعد مواعيد العمل الرسمية أو في العطلات الاسبوعية والرسمية ، كما يحصل العامل على مقابل يزيد في قيمته عن المقابل العادى لنفس عدد الساعات في وقت العمل الاصلى ، الامر الذى يضفى على مثل هذه الاجور صفة « المكافآة » ولكن يرد على ذلك بأنه طالما روعى في تقدير ما يمنح للعامل عدد الساعات الفعلية التى عملها بعد مواعيد العمل الرسمية فان ذلك لا يخرجه عن كونه أجرا بعكس المكافآة التى يرجع تحديد قيمتها لتقدير الانتاج .

كما يعزز الرأى الذى ذهبنا اليه أن المواد الخاصة بنظام الحوافز وربط الاجر بالانتاج قد وردت بالفصل الرابع من قانون العاملين (قانون ٦١ لسنة ١٩٧١ ـ المواد من ٢٢ الى ٢٥) بينما وردت المواد الخاصة بالأجر الاضافي ضمن مواد الفصل السادس الخاص بمواعيد العمل والاجازات (المواد من ٣٠ الى ٤٣) ويقضي القانون بأن يمنح العامل الاجر الاضافي عن الساعات التى يعملها فيما يجاوز ساعات العمل المحددة .

هذا ويلاحظ أن المكافآت الواردة بتقسيمات النظـام تتضمن نوعا يسمى « مكافآت اضافية للعاملين » (امتداد للعمل الاصلى) ونوعا آخر يسمى « مكافآت عن أعمال اضافية للمنتدبين » ويختلف الرأى في تفسير المقصود بالمنتدبين في هذا الصدد ، اذ يرى البعض ان المقصود بالمنتدبين هم عاملون بالوحدة ومنتدبون من الاقسام أو الادارات التى يعملون بهـا الى أقسام اخرى بالوحدة نفسها للعمل بعد مواعيد العمل الرسمية ٠

هذا بينما يرى البعض الآخر ان المقصود هم المنتدبون للوحدة (على غير وظائف بالهيكل) من وحدات أخرى[1] ، أما انتداب طول الوقت ، ويعملون ايضا (في بعض الاحوال) بعد مواعيد العمل الرسمية ، أو أنهم منتدبون أصلا للعمل بعد مواعيد العمل الرسمية ٠ ويعزز اصحاب هذا الرأى وجهة نظرهم بأن التقسيم خصص نوعا مستقلا للمكافآت الاضافية ، وبالتالى يكون النوع الآخر « للمنتدبين » خاصا بالمنتدبين الى الوحدة من وحدات أخرى ٠

ونحن نميل الى هذا الراى الأخير ٠

وحتى تستطيع الوحدة أن تحدد طبيعة القائمين بالعمل الاضافى وتفصل بين العاملين بها والمنتدبين أو المعارين اليهـا ، اقترحنا تخصيص نوع مستقل للعمل الاضافي للمنتدبين والمعارين الى الوحدة من وحدات أخرى بشرط أن يكون هذا الندب على غير وظائف دائمة في الهيكل التنظيمى للوحدة والا احتسبت ضمن الوظائف الدائمة حسبما شرحنا سالفا ٠

حوافز ومكافآت تشجيعية :

ـ حوافز انتـاج
هى الحوافز التى يشترط لمنحها زيادة انتاج العامل (او مجموعة العاملين) عن الحد الادنى وفقا للقواعد التى تحددها الادارة ٠

---

(١) يوجد نوعان من الاعمال الاضافية أولهما ما يعتبر امتدادا للعمل الاصلى في ذات الوظيفة وفي نفس المصلحة أو الوزارة وثانيهما ما يؤديه الموظف عن طريق الندب من وظيفة أخرى سواء من ذات الوزارة او المصلحة أو من وزارة أو مصلحة أخرى (فتوى الجمعية العمومية بمجلس الدولة رقم ٤١٨ في ١٩٦٥/٤/٢٩) ٠

مكافآت تشجيعية للعاملين

جرت العادة على تسمية غالبية المكافآت التى تصرف للعـاملين مهما كانت اسبابها وطبيعتها « بالمكافآت التشجيعية » ، في حين ان للمكافآت التشجيعية ضوابطها ومعاييرها الخاصة كما أوضحتها قوانين العـاملين(١) وهى ان يقدم العـامل خدمات ممتازة أو أعمالا أو بحوثا أو اقتراحات جـديدة تساعد على تحسين طرق العمل أو رفع كفاءة الاداء أو توفير النفقات ٠

مكافآت أخرى للعاملين

وتشمل :

مكافآت جماعية وموسمية ومنحا

وهى المكافآت التى تصرف لجميع العـاملين بالوحدة على السـواء أو لطائفة منهم دون نظر الى كفاية خاصة ، أو ميزة معينة في كل واحد منهم على حدة ، وتصرف مثل هذه المكافآت عادة في مناسبات خاصة كالاعيـاد أو الجرد أو الانتهـاء من اعداد الميزانية ٠

مكافآت عن جهود غير عادية

يلاحظ ان التقسيم النمطى لعنـاصر الاستخدامات بالموازنة العـامة للدولة ، قد استخدم لفظ « جهود غير عادية » بالنسبة للاجـور الاضافية ، وبذلك يكون التقسيم النمطى قد حدد مفهوم « الجهد العادى » بأنه الجهـد الذى يبذله العـامل خلال ساعات العمل الرسمية ، أما ما يبذله من جهـد بعد مواعيد العمل ، فيعتبر جهدا غير عادى ٠

الا أننا نرى ان الجهد قد يوصف بأنه غير عادى سواء وقع اثناء ساعات العمل الرسمية أو بعدها كأن ينجز العامل عملا أو أعمالا تستلزم سـاعات أكثر من الشخص العادى ، أو يستلزم تضافر جهـود أكثر من عامل مجتمعين وأنجزها العامل منفردا في المواعيد المطلوبة وبالكفاءة اللازمة ٠

---

(١) المـادة ٤٩ من قانون العاملين بالقطاع العام (٤٨ لسنة ١٩٧٨) ، ٥١ من قانون العاملين المدنيين (قانون ٤٧ لسنة ١٩٧٨) ٠

ـ مكافآت حضور جلسات ولجان :

جرت العادة على اطلاق « مكافأة » على كل ما يصرف مقابل حضور الجلسات واللجان ـ ونرى التفرقة بين ما يصرف كمصاريف انتقال لحضور هذه اللجان وبين ما يصرف بصفة مكافأة فعلا ٠

ـ مكافآت تدريس وتدريب ٠

ـ مكافآت عن أعمال أخرى ٠

ـ مكافآت للمنتدبين والمعارين للوحدة ٠

اقترحنا تخصيص مفردة مستقلة للمكافآت التى تصرف للمنتدبين أو المعارين الى الوحدة من وحدات أخرى ، على أن يتم تقسيمها داخليا بمعرفة الوحدة وفقا لنوعيات هذه المكافآت ٠

بدلات :

جرى العرف على أن تلحق كلمة « بدلات » بكلمة « رواتب » ، فيقال رواتب وبدلات ، حتى شاع الظن بأنهما مترادفتان بمعنى واحد ، وكانت النتيجة استخدام أى منهما كبديل عن الآخر في كثير من الاحوال ، وخاصة في مجال تقسيمات الاجور ٠

« والرواتب » وهى جمع كلمة « راتب » ومعناها في اللغة[1] الشيء المتكرر باستمرار ، وهى بهذا المعنى يجوز استخدامها للتعبير عن أى صورة من صور الاجور التى يتكرر صرفها باستمرار (أجر أصلى / بدلات / ٠٠٠ الخ) ٠

« والبدلات » هى جمع كلمة « بدل » ومعناها في اللغة العوض[2] ، ويستحق العوض لاكثر من سبب منها :

١ ـ افتقار في ذمة العامل نتيجة مصاريف تكبدها أو خسارة تحملها بمناسبة أداء العمل ٠

وهو بهذا المعنى لا يعد أجرا ، لانه ليس مقابل جهد أو عمل ، ولكنه تعويض اجمالى او جزافي عما تكبده العامل من نفقات بسبب قيامه بالمهام الموكولة اليه ، مثل بدلا الاستقبال والضيافة[3] ٠

---

(١) المعجم الوسيط الجزء الاول ـ الطبعة الثانية ـ صحيفة رقم ٣٢٦ ٠

(٢) المعجم الوسيط ـ الجزء الاول ـ الطبعة الثانية ـ صحيفة رقم ٤٤ ٠

(٣) كلى القاهرة ١٩٥٧/١٢/١٦ ـ شرح قانون العمل للاستاذ على العريف المحامى الجزء الاول طبعة سنة ١٩٦٣ صفحة رقم ٣٠٠ ٠

ويقدر البدل في هذه الحالة بقدر ما يتحمله العامل من نفقات او بمتوسط ما يتكبده عادة ·

٢ ـ مقابل جهد خاص يبذله العامل أو لأداء العمل في ظروف غير عادية (شاقة أو ضارة بالصحة مثلا) أو بسبب ظروف تحيط بالعمل من حيث المكان (بالنسبة للاماكن النائية) ·

٣ ـ لمواجهة ما تتطلبه الوظيفة من نفقات تقتضيها ضرورة ظهور من يشغلها بالمظهر الاجتماعى اللائق بها[١] (كبدل التمثيل) ·

٤ ـ لتحفيز بعض أصحاب المهن للعمل كعاملين بالوحدات الانتاجية ووحدات الخدمات ، بدلا من اتجاههم لممارسة النشاط الخاص وتعويضهم عن زيادة في دخولهم امتنعت عليهم بسبب تفرغهم للعمل بتلك الوحدات (بدل تفرغ ···) ·

والبدلات بهذا المفهوم (٢ ، ٣ ، ٤) تعتبر بعيدة عن تعويض المصروفات وانما هى بمثابة علاوة اضافية للاجر ، تتميز بأنها ترتبط بظروف خاصة بالوظيفة ذاتها وليس بالموظف ، وبالتالى تنقطع بمجرد زوال هذه الظروف[٢] ·

وعلى ضوء اعتبارات التفرقة بين مفهوم البدلات ومفهوم الرواتب ، أقترحنا الفصل بينهما بحيث تشمل الاولى عناصر البدلات التى هى من قبيل العوض ، على أن يقتصر استخدام الرواتب على ما يصرف للعاملين من علاوات اضافية كعلاوة الماجستير والدكتوراه وراتب البحث ، وهذه المبالغ وان كانت لا تمنح مقابل عمل بصفة مباشرة الا أنها تمنح كنوع من أنواع مكافآت التحفيز على الدرس والبحث وتشجيع العاملين على الاستزادة من العلم والمعرفة مما يعود بالنفع على عملهم بطريق مباشر أو غير مباشر ·

---

(١) فتوى الجمعيةالعمومية بمجلس الدولة بجلسة ١٩٧٢/١٢/١٣ · وفتوى ادارة الفتوى والتشريع للجهاز المركزى للتنظيم والادارة رقم ٧٩٦٩ ملف رقم ٦ ـ ٩٥٩/١ في ١٩٦٥/١٢/٣

(٢) تحكيم من القاهرة ١٥ أكتوبر ١٩٥٣ مجموعة قوانين العمل صحيفة رقم ٤٢٢ طبعة أميرية ١٩٥٤ ـ شرح قانون العمل للاستاذ على العريف المحامى ـ الجزء الاول طبعة ١٩٦٣ صحيفة رقم ٣٠٠

كما اقترحنا أن تشمل الرواتب ايضا ما يصرف للعـــاملين بالخـارج من بدلات او رواتب بمختلف نوعياتها على أن تتولى الوحدة تقسيمها وفقـا لهذه النوعيـات ٠

اعانات اجتماعية :

ينص القانون (١) على أن ما يصرف للعـامل بسـبب غلاء المعيشـة واعباء العائلة يعتبر أجرا ٠

وقد يصرف للعامل (أو عائلته) اعانات أو منـح أخرى ، بعضـها يتسم بسمة التكرار والاستمرار (المؤقت أو المستديم) كاعانة التهجـير وبعضها تصرف لمرة واحدة الا أنها تتسم بسمة ثبات المقدار أو وسـيلة حسابها فضلا عن كونها مقررة بحكم القانون الامر الذى جعلها حقـا أصيلا لعائلة العامل لا يجوز التنازل عنها كمنحة الوفاة وهى وان كانت لا تعتبر مقابل عمل بطريق مباشر ، الا أنهـا مقررة بسبب علاقة العمل التى تربـط العامل بصاحب العمل ، وهى بهذا المفهوم تعتبر من المزايا النقدية الملحوظة أو المعلومة مقدما وقت بدء الخدمة ، وبالتالى يمكن اعتبارها عنصرا من عناصر الأجـور(٢) ٠

وقد اقترحنا تجميع هذه الصور الخاصة من صور الاجر تحـت بنـد مستقل اعانات اجتماعية اظهارا لطبيعتها ٠

وتشمل هذه الاعانات :

اعانة غلاء المعيشة

فقد أصدرت وزارة المـالية (مكتب الوزير) منشـورا عاما بخصوص صرف اعانة غلاء المعيشة للعـاملين بالدولة ٤ تنفيذا للقرار الجمهـورى(٣) رقم ٣٩٠ لسنة ١٩٧٥ بمنح هذه الاعانة ٠

---

(١) م ٣ عمل وم ٦٨٣ مدنى ٠

(٢) تقضي المـادة الاولى من القرار الجمهـورى بالقـانون رقـم ١ لسنة ١٩٦٢ بشأن صرف مرتب أو أجر أو معاش ثلاثة شهور عند وفـاة العامل ، بأن يخصم بقيمة منحة الوفاة على البند الذى كان يتحمل بالمرتب أو الاجر أو من وفورات ميزانية الوحدة ٠

(٣) نشر في الجريدة الرسمية العدد ٢٣ في ٥ يونيه سنة ١٩٧٥ ليعمل به اعتبارا من أول شهر مايو ١٩٧٥ ٠

وينص المنشور المذكور (في البند الاخير منه ـ بند ٤) على أن :

ينشأ نوع جديد برقم ٤ بعنوان « اعانة غلاء المعيشة » بند ٢ ـ المزايا النقدية المدرج ضمن المجموعة الثانية ـ مزايا عينية ونقدية بالباب الاول من موازنة كل جهة ... الخ .

ومعنى ذلك أن يظهر بند (٢) مزايا نقدية مقسما الى :

نوع ١ ـ حصة الحكومة / الهيئة / الوحدة / في صناديق التامين والمعاشات .

نوع ٢ ـ حصة الحكومة / الهيئة / الوحدة / في التأمينات الاجتماعية .

نوع ٣ ـ حصة الحكومة / الهيئة / الوحدة / في التامين الصحى .

(ثم بموجب منشور وزارة المالية يضاف)

نوع ـ اعانة غلاء المعيشة .

وكان للبعض رأى يخالف ما ذهبت اليه وزارة المالية وهم يستندون في هذا الى ما يلى :

ـ تختلف بنود وأنواع « المجموعة (١) ـ أجور نقدية وبدلات عن بنود وأنواع « المجموعة (٢) ـ مزايا عينية ونقدية » ، من حيث ان الاولى تمثل قيمة ما يصرف نقدا للعاملين ، في حين ان « المزايا العينية » تمثل قيمة السلع والخدمات التى تقدم اليهم (أجر عينى) ، ويمثل ما يسميه التقسيم النمطى « المزايا النقدية » قيمة ما تتحمل به الوحدة نقدا من أقساط التأمينات الاجتماعية المختلفة ، ومثل هذه المزايا لا تسدد للعاملين ، وانما تسدد للجهات التى ستتولى مستقبلا صرف معاشات أو تأمينات للعاملين .

٢ ـ ومما لا شك فيه ان «اعانة غلاء المعيشة» هى صورة من صور الاجور النقدية باعتبار انها تصرف للعاملين ، وبالتالى تزيد من حجم القوة الشرائية لهم .

٣ ـ ومن وجهة النظر الاقتصادية والقومية ـ فان « الاجور النقدية » وحدها هى التى تعبر عن حجم القوة الشرائية لدخول العاملين .

ومن المعروف انه من الاهمية بمكان تحديد حجم هذه القوة الشرائية (أى النقد المتاح لدى الافراد لشراء السلع والخدمات) لمحاولة تحقيق التوازن بين تلك القوة وبين المتاح من السلع والخدمات تفاديا لاى مظهر من مظاهر التضخم .

مما سبق يتضح ان ادراج « اعانة غلاء المعيشة » ضمن انواع منطقة المجموعة (١) من مزايا عينية ونقدية لا يتفق مع طبيعة هذه الاعانة ، فضلا عن عدم تحقيقه لهدف الفصل بين حجم الاجور النقدية والمزايا .

وينتهى أصحاب هذا الراى الى اقتراح أن تدرج هذه الاعانة في التقسيم النمطى لاستخدامات موازنة الدولة ضمن عناصر المجموعة (١) أجور نقدية وبدلات ، كنوع من أنواع البند (٦) رواتب وبدلات (رواتب بدلات مختلفة) نوع ٤١ اعانة غلاء المعيشة .

وقد أخطرت وزارة المالية بهذا الاقتراح(١) .

الا أن وزارة المالية رأت التمسك بما سبق أن قررته في هذا الشأن ، واستندت في ردها على هذا الاقتراح الى ما يلى :

١ ـ اعانة غلاء المعيشة وان كانت تصرف نقدا للعامل ، الا ان طبيعتها كطبيعة غيرها من الاعانات الاخرى التى تدفعها الدولة للعاملين لمواجهة ارتفاع الاسعار ومن ثم فان مكانها الصحيح هو بند « المزايا النقدية » وذلك للتفرقة بينهما وبين الاجور النقدية التى تكون مقابل العمل .

٢ ـ لا يمكن ادراجها ضمن البدلات لأن طبيعة كل منها تختلف عن الاخرى .

٣ ـ ان منشور عام وزارة المالية (الخاص بالاعانة) قد أفرد للاعانة نوعا مستقلا وواضحا تحت بند المزايا النقدية وهو ما يخدم أغراض المحاسبة القومية حيث انه من السهل على المحلل الاقتصادى أو المحاسب القومى في

---

(١) كتاب السيد/فؤاد عثمان العشرى للسيد وكيل وزارة المالية لشئون الموازنة بتاريخ ١٩٧٥/٦/١٩

(٢) كتاب وزارة المالية (الادارة العامة لموازنة المؤسسات العامة) ـ ملف رقم ٢٤ ٢/٧٥ بتاريخ ١٩٧٥/٧/٥ .

هذه الحالة استخلاص عناصر الاجور النقدية على المستوى القومى والتى يشتمل عليها الباب الأول ككل ٠

ونحن نميل الى ما ذهب اليه أصحاب الراى الأول من اعتبار اعانة غلاء المعيشة من قبيل الاجور النقدية ٠

ونضيف الى ما يعزز وجهة النظر هذه ما يلى :

١ ـ ان اعانة غلاء المعيشة ، وان كانت قد سميت « بالاعانة » الا أنها لا تخرج عن كونها نوع من العلاوات(١) ، ترتبط بالأجر الاساسي للعامل وتعتبر جزءا متمما له ٠

ولقد أوضح القرار الجمهورى المقرر لها هذه الطبيعة في الفقرة الثانية من المادة الأولى ، حين نص على أن :

« وتسرى هذه « العلاوة » اعتبارا من ٠٠٠ الخ ٠

وبالتالى تكون هذه العلاوة ملتصقة بالاجر النقدى تماما ويستحقها العامل مع الاجر الاساسي مقابل عمله ، ولا يمكن أن تنفصل عن هذا الأجر الاساسي وتصبح من الاعانات بمفهومها العلمى ، والا اعتبرت من قبيل التحويلات الجارية وادرجت بالتالى ضمن المجموعة (٥) من الباب الثانى بند ٣ ـ اعانات للغير نوع (١) اعانات ٠

---

(١) جاء في شرح الاستاذ على العريف المحامى لطبيعة اعانة غلاء المعيشة السابق تقريرها بالأوامر العسكرية :

« الوصف القانونى لعلاوة الغلاء (أو اعانة الغلاء كما تسميها الاوامر العسكرية التى فرضتها) انها تعتبر اجرا فيسرى عليها نظام الاجور من حجز واختصاص وتقادم (فتسقط بالتقادم الخمسي كالاجور ٠ كلى اسكندرية ٢٢ نوفمبر ١٩٥٥ ـ كما تسقط بانقضاء سنة من نهاية عقد العمل كالاجور وباقى حقوق العامل طبقا للمادة ٦٩٨ مدنى ٠ كلى القاهرة٩/١٠/١٩٥٥) وتدخل في تقدير الاجر الكلى الواجب اعتماده في حساب مكافأة نهاية الخدمة (نقض مدنى ٢٤ مارس ١٩٦١ محاماه ٤١ ص ٤٧٥ ـ ونقض مدنى ٤ نوفمبر ١٩٥٤ محاماه ٣٥ ص ١٨٢٢) وتعويضات انتهاء العقد ، وأما الباعث على ادماجها في الاجر الاصلى فهو صفتها المؤقتة » ٠

(شرح قانون العمل الجزء الاول طبعة ١٩٦٣ ص ٣٠١) ٠

ومما يعزز ارتباط هذه العلاوة (أو الاعانة) بالاجر الاساسي ، وانهـــا جزء لا يتجزء منه (وان ظهرت منفصلة عنه) ما نصت عليــه الفقرة (٦) من القواعد بمنح هذه الاعانة ، من ان :

« تستهلك اعانة غلاء المعيشة مما حصل او يحصل عليه العامل بعد أول ديسمبر ١٩٧٤ من علاوات دورية أو علاوات ترقية أو أية تسويات تترتب عليها زيادة في المرتب الاساسي » ٠

وبذلك تتسم هذه العلاوة (أو الاعانة) بأنها مؤقتـــة تذوب وتتلاشي تدريجيا في الاصل (المرتب الاساسي) نتيجة أية زيادة تطـرأ على هـــذا المرتب[1] ٠

٣ ـ يتضمن البند (٦) من المجموعة (١) ـ اجورا نقـدية وبدلات ، كلا من أنواع الرواتب والبدلات ٠ واقتراح اعتبار هذه الاعانة من أنواع الرواتب والبدلات المختلفة ، لا يعني ـ بالضرورة اعتبارها من قبيل البدلات التى ترى وزارة المـالية اختلافـ طبيعتها عن غلاء المعيشة ، اذ يمكن القـول انهـــا من قبيل الرواتب وليس البدلات ٠

٤ ـ ان « المنحة » التى تصرفـ لعائلة العـامل المتوفي (صـافي مرتب ٣ أشهر بما فيها شهر الوفاة) يخصم بهـا على « الاجور النقدية » رغم انـه يمكن القول بانها ليست مقابل عمل بصفة مباشرة ٠

وعلى ضوء ما تقدم فقد اقترحنا أن تعتبر « اعانة غلاء المعيشـــــة » عنصرا من عناصر « الاجـــور النقدية » كنوع متفرع مما أسميناه « اعانات اجتماعية » ٠

---

(١) ظلت قواعد اعانة غلاء المعيشة (السابق تقريرها بالاوامر العسكرية) قائمة وسارية المفعول في ظل القرارات الخاصة بنظـام العـاملين ، الى أن الغى العمل بها بصدور القرار الجمهورى رقم ٣٥٤٤٦ لسنة ١٩٦٢ باصدار نظـام العاملين بالشركات التابعة للمؤسسات العامة ، وبموجب هذا القـرار احتفظ المعينون قبل العمل بذلك القانون بما كانوا يتقاضونه كاعانة غلاء معيشـــة بصفة شخصية حيث اضيفت لمرتباتهم الاصلية عند تسوية حالاتهم وفقـــا لأحـكام ذلك القانون ٠

المزايا العينيـــة :

يمكن تعريف المزايا العينية بأنها الامتيازات الاضافية التى يتمتع بها العامل دون أن يقابلها عمل بصفة مباشرة ، والتى تقـدم اليه في صـــــورة عينية (سلع أو خدمات) وذلك بدون مقـابل أو بمقابل رمزى ، ولا تستلزمها طبيعة وحاجة العمل ٠

ويجب ان تتوفر الشروط التالية فيما يعتبر ميزة عينية :

١ ـ أن تقـدم الميزة في صورة عينية ، فاذا اتخذت تلك الميزة صـــورة نقدية اعتبرت من المزايا النقدية أى من عنـــاصر « الاجـــور النقـــدية » ـ بدلات ٠

٢ ـ ان تقـدم للعامل بسبب علاقة العمل التى تربطه بصاحب العمل ، فاذا منح هذا الامتياز العينى لغير العـــاملين بالوحدة خرج عن مفهـــــوم الامتيـاز العينى ٠

٣ ـ الاثابة ، بمعنى تقـرير فائدة شخصية أو منفعة خاصة للعـــامل فاذا كانت مقتضيات عمله تستلزم حصوله عليها لمواجهـــة النفقـــات التى تصرف في شئون مهام الوظيفة والفائدة لرب العمل وفي حـــدود هــــذه النفقات دون أن يعود عليــه منفعة خاصة فقدت صفة المزية العينية ٠

٤ ـ أن تتسم بصفة الدورية أو الاستمرار ، وأن تـكون ظاهـــرة في عقود الاعمال أو لوائح العمل أو جرى العرف على منحها ٠

٥ ـ أن تتحمل الوحدة بسببها بأعباء مالية ، ســواء كانت هذه الاعباء في صورة نفقات مباشرة أو في صورة التنازل عن نوع من أنواع الموارد ٠

٦ ـ أن تقـدم للعامل مجانا ، سواء مجانية كاملة أو جزئية بمعنى أن يساهم فيها العامل بمقابل رمزى ٠

٧ ـ ألا تستلزمها طبيعة وحاجة العمل ، أما اذا ارتبطت بطبيعة النشاط الانتاجى ، فانها تخرج عن مفهوم الاجور العينية ٠

ومن أمثلة ما يخرج عن مفهوم الاجور أو المزايا العينية ·

- تكلفة التغذية التى تقدم للعاملين تعويضا لهم عن الاضرار الصحية التى يتعرضون لها نتيجة طبيعة العمل ·

- تكلفة نقل العاملين من أماكن التجمع الى مراكز العمل خارج المدن ·

- تكلفة الملابس التى يتحتم على العاملين ارتداؤها بسبب طبيعة العمل وطبقا للوائح الداخلية (فيما عدا الملابس التى تصرف للعاملين لمجرد توحيد الزى أو كمعونة) ·

وتثبت تلك التكاليف - سواء تمت في صورة عينية أو منح العاملين عوضا عنها بدلات نقدية - كمستلزمات سلعية أو خدمية حسب الأحوال ·

ويلاحظ ان قوانين العاملين (سواء العاملين المدنيين بالدولة أو العاملين بالقطاع العام) لم تنص على ما يستحقه العامل من مزايا عينية ، ولكن تكفل قانون العمل (قانون ٩١ لسنة ١٩٥٩) بتعدادها في مواد متفرقة ·

وقد يتضمن التقسيم المقترح للمزايا العينية نفس نوعيات المزايا الواردة بتقسيمات النظام بزيادة تكاليف دور الحضانة التى نصت عليها المادة ٢/١٣٩ من قانون العمل والقرار الوزارى رقم ٦٨ لسنة ١٩٦١ بتنفيذ تلك المادة ·

والقاعدة العامة أن تتحمل الوحدة بصافي تكلفة الميزة العينية ، ويقصد بصافي تكلفة الميزة ، اجمالى التكلفة مخصوما منها قيمة ما يتعين مساهمة العاملين به من مقابل رمزى للتمتع بتلك الميزة ·

ويلاحظ في هذا الصدد أن بعض نوعيات المزايا قد وردت مسبوقة بكلمة صافي بينما جاء البعض الآخر خاليا منها (تكلفة) ، ويرجع سبب ذلك - في اعتقادنا - الى وجود بعض أنواع المزايا المفروض - وفقا للقانون أو للعرف - ألا يتحمل العامل بمقابل ولو رمزى للتمتع بها ·

ومن رأينا ان تعالج المزايا العينية وفقا لمبدأ موحد مؤداه أن تتحمل الوحدة بصافي تكلفة الميزة سواء تم تعريف نوع الميزة بصافي التكلفة أو بالتكلفة ، اذ كان الواقع العملى هو مساهمة العامل بمقابل رمزى نظير تقديم الميزة له ·

ثانيا ـ المعالجة المحاسبية للأجــور

١ ـ الأجــور النقـــدية :

القاعدة العامة للمعالجة المحاسبية :

١ ـ قيد الاستحقاق :

من حـ/٣١١ ـ أجور نقـــدية
(بجملة الاجور النقدية مقســمة وفقا لنوعيات الاجــور النقدية : وظائف دائمــة ، رواتب وبدلات ... الخ) .
الى مذكــورين

حـ/٢٦٣٥١ ـ الهيئة العــامة للتأمينات الاجتماعيــة حســـاب جارى(١) (بقيمــة حصة العامل في التــأمينات الاجتماعية) .

حـ/٢٦٣٥٣ ـ مقــابل ادخــار
(بقيمة حصة العامل في الادخار)

حـ/٢٦٣٢١ ـ مصــلحة الضرائب ـ كســب عمــل ودفــاع ودمغة (بقيمة الضرائب والدمغة المخصومة)(٢) .

حـ/٢٧٣١ ـ دائنون بمبالغ مستقطعة من العــاملين
(بقيمة المستقطع من الاجــور لصالح الجهــات المختلفــة كالنقابات ومحــلات الاقمشة وشركات التأمين والنفقة ، والبنـــوك عن السلف التى تمنحها للعاملين ... الخ)(٣) .

حـ/١٦٣٢ ـ سلف العاملين
(بقيمة الاقســاط المستردة من السلفة السابق منحها من الوحدة للعاملين بها) .

حـ/١٦١٢١ ـ عمـــلاء

---

(١) يستخدم ـ الحساب ـ الهيئة العامة للتامين والمعاشــات في الوحدات التى تتعامل مع تلك الهيئة .

(٢) يفضل تقسيم الحساب٢٦٣٢١١ الى حسابين على المستوى التفصيلى احداهما لضريبة كسب العمل وتوابعها ـ والآخر للتمغة .

(٣) يفضل تخصيص حساب مستقل (على المستوى الجزئى) لكل نوعية من أنواع هذه الاستقطاعات .

بقيمة المستقطع سدادا لثمن مشتريات من
منتجات أو خدمات الوحدة) •

حـ/ ١٧٢ ـ الارصدة المدينة الاخرى[1]

(بقيمة المستقطع مقابل عجز عهدة أو مبالغ
أخرى سبق تحميل العامل بقيمتها) •

حـ/ ٣١٢ ـ مزايا عينية

(بقيمة المستقطع مقابل المزايا العينية)[2]

حـ/ ٢٧٤١ ـ أجور مستحقة

(بصافي قيمة الاجور التى يستخرج بها
الشيك) •

٢ ـ القيد النقدى (قيد المدفوعات) :

من حـ/ ٢٧٤١ ـ اجور المستحقة

(بصافي قيمة الاجور التى يستخرج بها
الشيك) •

الى حـ/ ١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى

٢ ـ المزايا العينية :

تقدم المزايا العينية ـ كلها أو بعضها ـ اما عن طريق الشراء من الغير، واما عن طريق ادائها بواسطة اجهزة الوحدة الخاصة •

وفيما يلى كيفية معالجة المزايا العينية في الحالتين السابقتين :

معالجة المزايا العينية في حالة شرائها من الغير :

هناك أكثر من رأى لمعالجة هذه الحالة •

الرأى الأول :

وأساسه توسيط حساب ٢٧٤١ ـ أجور مستحقة ، باعتباره الحساب الوحيد بكشف المدفوعات (بالموازنة النقدية) الذى يمثل الاجور المدفوعة للعاملين ، نقدية كانت أو عينية ـ ويرى أصحاب هذا الرأى

---

(١) يلاحظ اننا استخدمنا الحساب ١٧٢ ، وان كان البعض يرى استخدام الحساب ١٦٣٢ ـ سلف العاملين ، الا أننا نميل الى استخدام هذا الحساب الاخير فهى لا تعتبر سلفا بالمعنى القانونى والطبيعى لسلف العاملين التى يمكن أن تمنحها الوحدة للعاملين بها وتسمح بها لوائحها •

(٢) يمكن استخدام الحساب ٢٧٣٣ أرصدة دائنة متنوعة ، كحساب مرحلى لتجميع حصيلة مساهمة العاملين في المزايا العينية ، على أن يتم تسويته في فترات دورية مع الحساب ٣١٢ مزايا عينية •

امكانية تقسيم حساب ٢٧٤١ الى حسابين الأول للأجور النقدية والثانى للمزايا العينية ٠

ووفقا لهذا الراى تكون المعالجة كالتالى :

من حـ/٣١٢ ـ مزايا عينية

الى حـ/٢٧٤١ ـ أجور مستحقة

٢٧٤١٢ ـ مزايا عينية

من حـ/٢٧٤١ ـ أجور مستحقة

٢٧٤١٢ ـ مزايا عينية

الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى

الرأى الثانى :

وأساسه توسيط حساب ٢٦١ ـ موردين ، وتكون المعالجة كالآتى :

من حـ/٣١٢ ـ مزايا عينية

الى حـ/٢٢٦١ ـ موردين

من حـ/٢٦١ ـ موردين

الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى

ويستند أصحاب هذا الراى الى ما يلى :

ان الحساب ٢٧٤١ يمثل حركة الاجور المصروفة فعلا من الوحدة للعاملين مباشرة بمعنى أن يقتصر استخدامه على « الأجور النقدية » المستحقة للعاملين ٠

(ب) ان المزايا العينية المشتراة من الغير تتمثل في سلع وخدمات يتعين اثباتها بتوسيط الحسابات الشخصية وذلك حتى يمكن حصر حركة التعامل مع مورديها والتعرف على حجم هذا التعامل معهم ، فضلا عن التعرف على صيد كل منهم في أى وقت ٠

الرأى الثالث :

وأساسه عدم التفرقة في المعالجة بين حالتى شراء الميزة العينية من الغير ، او تقديمها بمعرفة اجهزة الوحدة ، بمعنى ان تعالج المزايا في حالة شرائها من الغير نفس المعالجة التى سنعرضها فيما يلى عن تقديم الميزة العينية بمعرفة أجهزة الوحدة ٠

ونحن نفضل هذا الرأى الثالث ٠

معالجة المزايا العينية في حالة تقديمها بواسطة اجهزة الوحدة :

تتم المعالجة في هذه الحالة وفقا للقواعد التالية :

١ ـ توجه النفقة (المصروف) وفقا لطبيعتها أو نوعيتها ، بمعنى ان تثبت أجور العاملين المخصصين لهذه المزايا كأجور وتثبت المستلزمات (سلعية كانت أو خدمية) المقدمة للعاملين ضمن عناصر المزايا ، كمستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية وكذا الحال بالنسبة للمصروفات التحويلية الجارية ٠

٢ ـ يتم حصر ما يتعلق بالمزايا من عناصر الاستخدامات الجارية عن طريق التحليل بمراقبات مراكز التكلفة حيث تفرد مراكز فرعية لنوعيات المزايا داخل مراقبة الخدمات الانتاجية وفقا للنموذج رقم(١) ٠

٣ ـ وفي نهاية كل شهر (أو كل فترة) يعد كشف باجمالى تكلفة المزايا العينية وفقا للنموذج رقم (٢) ٠

٤ ـ ويجرى القيد التالى من واقع اجمالى الكشف المذكور(١)

من حـ/٣١٢ ـ مزايا عينية

____

____

____

____

الى مذكورين

حـ/٣١١ ـ أجور نقبندية

حـ/٣١٣ـ تأمينات اجتماعية

(بقيمة الاجور النقدية والتأمينات الاجتماعية للعاملين بالمراكز المختصة بتقديم المزايا للعاملين) ٠

حـ/٣٢ ـ مستلزمات سلعية

---

(١) يلاحظ ان النظام ـ بهذه المعالجة وفي الخطوة الثالثة على وجه التحديد ـ قد خرج عن قاعدة تبويب المعاملات الاقتصادية طبقا لموضوعها أو نوعيتها وقد سبق أن أشرنا الى ذلك (في الفصل الثامن) وأوضحنا أنه لم يكن يستهدف من ذلك سوى التوصل الى تكلفة هذه الخدمات أو المزايا ، وهو في سبيل تحقيق هذا الغرض قد أخل بالتقسيم الموضوعى للاجور والمستلزمات وغيرها من عناصر الاستخدامات ، اذ لم تعد حسابات تلك الاستخدامات تمثل حقيقتها ٠

ومن الطبيعى ـ بعد القيد السابق ـ أن يعاد تحميل اجمالى تكلفة المزايا على مراقبات مراكز التكلفة ٠

تحليل عناصر الاستخدامات الجارية
على مراقبات مراكز التكلفة

نموذج رقم (١)

(نوع المصروف) (أجور / مستلزمات .... الخ)

تاريخ	رقم القيد	بيان	إجمالي النفقة	التوزيع على مراقبات مراكز التكلفة								
				مراكز الانتاج ٥	مراكز الخدمات الانتاجية ٦					مراكز الخدمات التسويقية ٧	مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ٨	مراكز العمليات الرأسمالية ٩
					خدمات إنتاج	مزايا عينية						
						اغذية	ملابس	علاج	نقل			

اجمالى تكلفة المزايا العينية

عن شهر ‏ ‏ ‏ سنة

نموذج رقم (٢)

رقم الحساب	اسم الحساب	إجمالى	توزيع عناصر التكلفة على نوعيات المزايا					
			أغذية	ملابس	نقل	علاج	خدميات ثقافية رياضية	إلخ
٣١١	أجور نقدية							
٣١٣	تأمينات اجتماعية							
٣٣٢	مستلزمات سلعية							
...	... إلخ							

ح/٣٣ ـ مستلزمات خدمية
ح/٣٥٢ ـ الاهـــلاك
ح/٣٥٣ ـ ايجـارات

(بقيمة المستلزمات الســـلعية والخــــدمية المستخدمة بمركز تقديم المزايا ، وكـذا اهـــلاك الاصول التى تساهم أو تســـتخدم في تقـــديم هذه المزايا ، وايجـــارات الاماكن المعتبـرة من المزايا أو التى يتم فيها اعداد هذه المزايا) ٠

٣ ـ التأمينات الاجتماعيةوالصحية :

تشمل التأمينات الاجتماعية والصحية كلا من :

(أ) حصة الوحدة في هذه التأمينات ٠

(ب) فروق مكافآت ترك الخدمة التى تتحملها الوحدة ٠

وفيما يلى المعالجة المحاسبية لكل منها :

(أ) حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية :

قيد الاستحقاق

من ح/٣١٣ ـ مساهمة الدولة ./ الوحدة في التـأمين والمعاشات والتـأمين الصحى
ـ صناديق التأمين والمعاشات
ـ التأمينات الاجتماعية
ـ التأمين الصحى
الى مذكورين
ح/٢٦٣٥١ ـ الهيئـة العـامة للتأمينات الاجتماعية ـ حساب جارى
ح/٢٦٣٧ ـ الهيئـة العـامة للتـــأمين والمعاشات[1]
ح/٢٦٣٩ ـ هيئات تأمينية أخرى
٢٦٣٩١ ـ هيئة التأمين الصحى[2]

قيد الســداد

من مذكورين :
ح/٢٦٣٥١ ـ الهيئة العــامة للتـأمينات الاجتماعية

(١) مضافة بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١ لسنة ١٩٦٧
(٢) مضافة بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٦ لسنة ١٩٦٩

ح/٢٦٣٧ ـ الهيئة العامة للتامين والمعاشات
ح/٢٦٣٩١ ـ هيئة التامين الصحى
الى ح/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى

(ب) فرق مكافآت ترك الخدمة :

في نهاية كل فترة مالية يتم حساب ما يستحق للعاملين[1] بالوحدة من (فروق) مكافآت ترك الخدمة على أساس آخر مرتب لهم في ديسمبر من كل عام ، ويتم تحميل الفترة المالية بقيمة هذه الفروق بالقيد التالى :

قيد الفروق المحتسبة سنويا

من ح/٣١٣ ـ مساهمة الوحدة في التأمين والمعاشات والتأمين الصحى ـ فروق مكافآت ترك الخدمة .

الى ح/٢٦٣٥٢ ـ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ مقابل مكافآت ترك الخدمة .

ويلاحظ أن المكافآت وفروقها تسدد للعامل عند انتهاء مدة خدمته نهائيا ، وتقوم الوحدة في هذه الحالة بسداد قيمة المكافآت لهيئة التأمينات الاجتماعية وليس للعامل حيث تتولى الهيئة صرفها بمعرفتها له .

وبالتالى يثبت قيمة السداد للهيئة عند خروج العامل من الخدمة بالقيد التالى :

سداد قيمة المكافاة وفروقها للهيئة :

من ح/٢٦٣٥٢ ـ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ مقابل مكافآت ترك الخدمة .
الى ح/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى

---

(١) تحسب هذه الفروق للعاملين بالوحدة الذين بدأت خدمتهم بها قبل ٦١/١٢/٣١ حيث تحسب لهم مكافاة ترك الخدمة وفقا لما تقضي به المادة ٦٣ من قانون العمل رقم ٩١ لسنة ١٩٥٩ عن مدة خدمتهم حتى ١٩٦١/١٢/٣١ وتتغير قيمة هذه المكافاة بتغير المرتب (زيادته نتيجة العلاوات والترقيات) وتحسب قيمة التغيرات في قيمة المكافاة (الفروق) سنويا حتى خروج العامل من الخدمة .

ثالثا ـ اهم الحالات والمشاكل

١ ـ نوعيات خاصة من الاستقطاعات بكشوف المرتبات :

(أ) استقطاعات مقابل اجازات مرضية او اجازات بدون مرتب :

هناك رأيان في معالجة هذا النوع من الاستقطاعات :

الرأى الأول :

يجعل حساب ٣١١ ـ أجور نقدية أولا مدينا بجملة الأجور ثم دائنا بالمستقطع منها نظير هذه الاجازات · وحجة أصحاب هذا الرأى هى سهولة استخراج أية بيانات عن جملة الاجور وعن قيمة هذا النوع من الاستقطاعات عند الحاجة اليها ·

ولكن يعاب على هذا الرأى أن قيمة هذه الاستقطاعات ليست عبئا على العملية الانتاجية ومن ثم لا تمثل عنصرا من عناصر استخدامها ·

الرأى الثانى :

يحمل حساب ٣١١ بصافي الاجور بعد خصم مقابل الاجازات دون ظهورها بشكل مستقل في الحسابات ·

ونحن نميل لهذا الرأى ، سيما وانه يمكن تحقيق ما يهدف اليه الرأى الأول وذلك عن طريق تخصيص خانة بيانية منفصلة في سجلات الأجور لاحصاء هذه الاستقطاعات بعيدا عن القيود الدفترية(١) ·

(ب) استرداد أجور سبق صرفها بالزيادة بطريق خطأ :

قد يحدث ان يصرف الى بعض العاملين مبالغ لا يستحقونها بسبب خطأ وقع في حساب أجورهم · وتختلف معالجة هذا الخطأ كما يلى :

الغاء ما تم تحميله على الاجور بالزيادة	اذا تم التصحيح خلال السنة المالية التى تم فيها الصرف : من مذكورين حـ/٢٧٤١ ـ أجور مستحقة (صافي المنصرف بالزيادة) حـ/٢٦٣٢١١ ـ مصلحة الضرائب (الضرائب على المنصرف بالزيادة) الى حـ/٣١١ ـ أجور نقدية (اجمالى المنصرف بالزيادة)

---

(١) يمكن للوحدة أن تراعى في تصميم نموذج كشوف المرتبات تخصيص خانة لمثل هذا النوع من الاستقطاعات قبل مجموعة المستحق صرفه اى قبل منطقة الاستقطاعات ·

من ح/ ١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى
الى ح/ ٢٧٤١ ـ أجور مستحقة (صافي
المنصرف بالزيادة)

ويثبت هذين القيدين عن طريق الاستبعاد من القيود الاصلية اى باللون الاحمر في نفس الجانب السابق القيد به ٠

اثبات قيد التصحيح

من ح/ ١٧٢ ـ أرصدة مدينة (باسم العامل أو العاملين المنصرف اليهم بالزيادة)
الى ح/ ١٨٢١ـ بنك تمويل النشاط الجارى

اثبات الاسترداد

يظهر الاسترداد (على اقساط او دفعة واحدة) بكشف المرتبات ضمن الاستقطاعات ويقيد بالحساب ١٧٢ ٠

أما اذا تم التصحيح خلال سنة مالية لاحقة للسنة التى تم فيها الصرف ، فيجرى القيد التالى :

من مذكورين
ح/ ١٧٢ـ ارصدة مدينة ـ بصافى المنصرف بالزيادة
ح/ ٢٦٣٢١١ ـ مصلحة الضرائب ـ بقيمة الضرائب على المنصرف بالزيادة
الى ح/ ٤٤٤ـ ايردات سنوات سابقة

(جـ) المخصوم مقابل الميزة العينية :

يعتبر ما يحصل من العاملين مقابل تمتعهم بالميزة العينية من قبيل التخفيض لتكلفة الميزة حيث تتحمل الوحدة بصافي التكلفة وبالتالى تثبت الأقساط التى تستقطع بكشوف المرتبات ضمن منطقة الاستقطاعات كالتالى :

من ح/ ٠٠٠٠٠٠٠
الى مذكورين
. . . .
. . . . | انواع الاستقطاعات الاخرى
ح/ ٣١٢ مزايا عينية
(نوع ٠٠٠٠٠٠٠)

وهناك راى آخر في المعالجة (ونحن نميل اليه) وهو أن تتم هـذه المعالجة على مرحلتين :

الاولى : اثبات قيمة المستقطع بالحساب ٢٧٣٣ – أرصدة دائنة متنوعة ويفرد لها حساب جزئى مستقل في هذا الحساب باسم المحصل من العاملين مقابل المزايا العينية •

الثانية : يتم تسوية اجمالى ما يتم استقطاعه (شهريا أو كل ثلاثة شهور مثلا) بالقيد :

من حـ/٢٧٣٣ – أرصدة دائنة متنوعة

حـ/٢٧٣٣١ – المحصل من العاملين مقابل المزايا العينية

الى حـ/٣١٢ مزايا عينية

(ميزة ٠٠٠٠٠٠٠٠)

ومن الواضح أن كلا الطريقتين في المعالجة تنتهى الى تخفيض تكلفة الميزة بقيمة ما يتم تحميل العاملين به ، الا أن الطريقة الثانية التى أشرنا اليها تتميز بأنها جعلت من الحساب ٢٧٣٣ منطقة تجميع وزقابة على ما يتحمله العاملون من مقابل •

٢ – ما يصرف لعائلة العامل المتوفي :

اذا توفي العامل وهو في الخدمة يصرف لعائلته ما يأتى :

(أ) مرتب شهرين لمواجهة نفقات الجنازة ، بحد أدنى خمسون جنيها • ويعالج هذا المبلغ كمستلزمات خدمية متنوعة (مصروفات دفن) •

(ب) مرتب العامل عن الشهر الذى توفي فيه (حتى تاريخ الوفاة) ، بالاضافة الى مرتب الثلاثة أشهر التالية لشهر الوفاة[١] •

وتعالج هذه المبالغ كاعانة اجتماعية – وهى احد انواع الرواتب والبدلات التى يشملها حساب ٣١١ – أجور نقدية •

٣ – مرتجع الاجور :

جرت العادة أنه بعد فترة معينة (تحددها اللائحة المالية للوحدة) يتم توريد ما لم يصرف لبعض العاملين من الاجور (بسبب تغيبهم مثلا) وتعلى قيمة هذه الاجور لحسابهم لحين اعادة صرفها لهم بموجب طلب يقدم منهم بعد عودتهم •

---

(١) يراعى ما ينص به القانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ في هذا الشأن – وكذا القرارات الوزارية المنظمة له بشأن كيفية حساب صافي ما يصرف لعائلة المتوفي والمستحق لهذا الصافي •

وتثبت عملية التوريد بالقيد التالي .

من حـ/١٨١ ـ نقدية بالصندوق

الى حـ/٢٧٣٣ ـ أرصدة دائنة متنوعة

حـ/ ٠٠٠ أمانات للعـــاملين

ثم يجرى قيد عكسي عند اعادة صرف الاجور

وقد تمت المعـالجة في هذه الحالة بتوسيط حـ/٢٧٣٣ أرصدة دائنـــة متنوعة بدلا من حـ/٢٧٤١ ـ أجور مستحقة[1] على أساس ان عملية ارتجاع الاجور عملية داخلية مؤقتة .

٤ ـ تحمل الوحدة بقيمة ضريبة كسب العمل على الاجور :

قد تتحمل الوحدة بقيمة كســب العمل على الاجــور كما في بعض حالات مكافآت الخبراء الاجانب او في حالة مكافآت الابتـــكار والترشـــيد والتميز في الاداء .

ويعتبر ما تتحمله الوحدة من ضريبة كســب العمل في هـــذه الحـالة من قبيل الزيادة في الاجور النقدية وتعـالج على هذا الاســاس ، على أن يكون الحساب الوسيط فيهــا هــو حســاب مصلحة الضرائب اى يثبت بالقيـــد :

من حـ/٣١١ ـ أجور نقـدية

الى حـ/٢٦٣٢١١ ـ مصلحة الضرائب

ولا يتعارض ذلك مع مقتضيات الموازنة النقدية

٥ ـ الاجــور المدفوعة مقـدما :

قد تدفع الوحدة اجر العـاملين بهـا مقـــدما ـ بسبب ســفر احـــدهم الى الخارج مثلا ـ لفترة تنتهى بعد السنة المـالية .

وكقاعدة عامة يتم توسيط الحساب رقم ٢٧٤١ ـ أجـــور مستحقة بالنسبة لمـا يدفع للعامل ويظهر لهذا الحساب رصيد مدين ـ شـــاذ ـ بالميزانية بقيمة ما يتعلق من أجور تخص السنة المـالية اللاحقة .

٦ ـ مرتبات المجندين وتأميناتهم الاجتماعية :

(أ) في فترة الالـــزام :

تقضي القواعد المعمول بهـا حاليا[2] بأن تحســب التكاليف لجميـــع المجندين من الوحدة ـ وذلك على اساس المرتب مضافا اليه كافـة الوفورات

---

(١) كتاب دورى وزارة الخزانة رقم ٥٧ لسـنة ١٩٧١ الصـادر في ١٩٧١/٦/٢٦ الادارة العـــامة للحســـابات المركـــزية ـ ملف رقم ٦٢٢/٢/١٤/١٠

(٢) انظر رد اللجنة الفنية الدائمة على الاستفسار رقم (٦) بالمنشـــور رقم (٤) لسنة ١٩٦٨

المترتبة على تجميد الدرجات والتى تشمل أية مرتبات وبدلات ثابتة وما في حكمها بما في ذلك حصة الحكومة أو الهيئة أو الوحدة الاقتصادية التابعة للمؤسسة في التأمين والمعاش ٠

وتسدد هذه المبالغ للبنك المركزى ـ الحساب المختص بهذه المبالغ ويتم معالجته كالآتى :

ـ بالنسبة للمرتبات والبدلات تعالج « كأجور نقدية » وفقا للنوعيات المتفرعة من الحساب ٣١١

ـ أما بالنسبة لحصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية والمعاشات فيختلف الرأى في شأن معالجتها ٠

الرأى الأول :

يرى أن تعالج هذه الحصة « كأجور نقدية » على أن يفرد لها نوعية مستقلة ضمن الرواتب والبدلات باسم (أعباء مجندين) مثلا ٠

وحجة أصحاب هذا الرأى فيما يذهبون اليه ، هى أن قوانين التأمينات الاجتماعية والمعاشات تعفى العامل وصاحب العمل من أداء حصتهم في التأمينات الاجتماعية وبالتالى فان ما يسدد لوزارة المالية لا يسدد باعتباره حصة في التأمينات الاجتماعية وانما باعتباره وفرا تحقق لدى الوحدة بسبب تجنيد العامل ، يسهم في صرف اعانات وتعويض المجندين ٠٠٠ الخ ٠ ويضيفون انه يترتب على المعالجة التى يرونها أن يعبر « الحساب ٣١٣ ـ المساهمة في التأمينات الاجتماعية والمعاشات » عن الأقساط المستحقة فعلا لهيئة التأمينات الاجتماعية أو هيئة التأمين والمعاشات ٠

الرأى الثانى :

يرى المحافظة على طبيعة أو نوعية هذا النوع من النفقة ، اى معالجتها بتحميلها على الحساب ٢١٣ الذى يتم تقسيمه كالآتى :

ح/٣١٣ ـ مساهمة الوحدة في التأمين والمعاشات :

ـ نصيب الوحدة عن عاملين غير مجندين :

★ صناديق التأمين والمعاشات ٠

★ التأمينات الاجتماعية ٠

★ التأمين الصحى ٠

ـ نصيب الوحدة عن عاملين مجندين ٠

★ صناديق التأمين والمعاشات ٠

★ التأمينات الاجتماعية ٠

★ التأمين الصحى ٠

ـ فروق مكافآت ترك الخدمة ٠

وبذلك يكون قد تم التغلب على المشكلة التى آثارها اصحاب الرأى الاول ، كما أن هذه الطريقة في المعالجة من شأنها تجميع نصيب الوحدة في التأمينات في منطقة واحدة بدلا من بعثرتها بين أكثر من حساب وهو أمر له أكثر من فائدة ٠ ونحن نميل الى الاخذ بالرأى الثانى ٠

(ب) المجندون والمستبقون أو المستدعون للاحتياط ٠

تصرف أجورهم وبدلاتهم اليهم مباشرة من الوحدة بدلا من سداد ما يعادلها لوزارة المالية ٠

وتعالج استحقاقات هؤلاء المجندين المعالجة العادية للاجور بمختلف حساباتها ونوعياتها ٠

٧ ـ صرف قيمة الميزة العينية نقدا :

اذا تغيرت الصورة العينية للميزة ، وصرف للعامل ما يعادل قيمتها نقدا ، فيعالج ما يصرف بهذه الصورة الاخيرة (نقدا) كأجور نقدية ، رواتب وبدلات :

٨ ـ المعونة المالية :

تؤدى الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية الى العامل خلال فترة تخلفه عن العمل بسبب المرض أو اصابة العمل ، معونة تعادل أجره كاملا أو بنسبة منه طبقا لما يقضي به القانون ٠

وتتولى الوحدة سداد هذه المبالغ للعامل نيابة عن الهيئة لحين تحصيلها منها (ويفضل في هذه الحالة أن يتم الصرف بموجب كشوف مستقلة عن الكشوف الاصلية للاجور) ٠

وهناك خلاف في الرأى بشأن معالجة هذه المعونة ٠ فالبعض يرى قيدها على حساب الاجور النقدية (حـ/٣١١) ٠ على أن يستبعد ما يتم تحصيله من الحساب المشار اليه ٠

ويعاب على هذه الطريقة انها تحمل الاستخدامات الجارية ـ حساب الاجور ـ بأعباء غير حقيقية لا تلتزم بها الوحدة ، خاصة اذا تم تحصيل قيمة المعونة من الهيئة في سنة مالية لاحقة للسنة المالية التى تم

فيها الصرف للعامل . هذا الى جانب صعوبة مديونية هيئة التامينات بما يجب أن تتحمله من هذه المعونات .

وقد كان من رأينا[1] ان تقيد القيمة على حساب مدين للهيئة على ان يتم انشاء هذا الحساب ضمن الارصدة المدينة الاخرى حـ/١٧٢ ـ ، وذلك حتى يقتصر ما يقيد في حـ/٢٦٣٥ ـ على ما يستقطع لحساب الهيئة من اشتراكات وما يسدد لهـا من هذه الاشتراكات . وكان مما يعزز ما ذهبنا اليه من الرأى هو عدم جواز المقاصة (آنئذ) بين ما كان مستحقا للهيئة وبين ما يستحق عليها للوحدة .

الا بعد أن أجازت وزارة المالية[2] اجراء تلك المقاصة فانه يمكن أن تتم المعالجة كالآتى[3] :

ينشأ حساب مستقل (على المستوى الجزئى يتفرع من الحساب ٢٦٣٥ ـ الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية وليكن برقم ٢٦٣٥٤ ويمكن أن يسمى (مستحقات على حساب هيئة التأمينات الاجتماعية) ويمكن أن يتفرع عن هذا الحساب المقترح حسابات أخرى على المستوى التحليلى ليختص كل حساب بطبيعة محددة من هذه المستحقات منها المعونة المالية ، معاشات تحت التسوية ـ للاشهر الاولى لوفاة العامل ، رد أقساط ادخار .... الخ .

ـ يجعل الحساب المقترح مدينا بما للعاملين على حساب الهيئة ويجعل دائنا بما يتم تحصيله من هذه المبالغ أو بما يتم الاتفاق على اجراء المقاصة بقيمته .

ـ يراعى (عند اعداد الميزانية) ان يظهر رصيد الحساب كرصيد مدين (شاذ) بالميزانية ما لم يكن قد تم تحصيله أو تسويته قبل نهاية العام .

---

(١) الطبعة الثانية من هذا المؤلف صحيفة رقم ٣٥١

(٢) قرار وزارة الخزانة رقم ٤ لسنة ١٩٧٢ ـ نشر في الوقائع المصرية العدد ٣٣١ في ٢٥/٩/١٩٧٢ ليعمل به اعتبارا من أول يوليو ١٩٧٢

(٣) تتفق هذه المعالجة مع توجيه اللجنة الفنية للنظام في ردها على الاستفسار رقم ٢٢ بالمرفق رقم ٣ بالمنشور التفسيرى رقم (١) لسنة ١٩٦٨

الفصل السادس عشر

المستلزمات الخـــدمية

سبق أن عرفنا المستلزمات الخدمية بأنها الخدمات المشـــــتراة أو المؤداة من الغير واللازمة لمبـاشرة العملية الانتـاجية أو لتنظيمها وادارتها ٠ وقد عدد النظام عناصرها دون أن يتعرض لشرحها أو تعريفها ، ممـــا أدى الى كثير من اللبس والخلاف في التطبيق ، الامر الذى يحتـــم علينــــا أن نتعرض لهـا في هذا الفصل ٠

ومما تجدر الاشارة اليه انه سبق أن عالجنا موضـــوع الصـــيانة في الفصل الحادى عشر الخاص بالاصول الثابتة وعليـه فسوف لا نتطـرق اليهـا هنـــا ٠

وفيما يلى الموضوعات التى سنتناولها في هذا الفصل :

أولا : مفهوم عناصر المستلزمات الخدمية ٠

ثانيا : قواعد المعالجة المحاسبية ٠

ثالثا : أهم الحالات الخاصة ٠

اولا ــ مفهوم عنـاصر المستلزمات الخدمية

مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :

عرف النظام[1] المقصود « بالتشغيل لدى الغير » بأنه يمثل كميـــة السلع التى ترسلها الوحدة الى وحدة أخرى لتقوم الاخيرة باجـراء عمليـات انتاجية عليها لحساب الوحدة الاولى ٠

وبذلك يقصد « بمصروفات تشغيل لدى الغير » قيمـــة ما تدفعــه الوحدة للغير نظير قيامه بعمليات انتاجية (أصلية او استكمالية) على السلع التى ترسلها اليه ، نظرا لعدم توافر الامكانيات اللازمة لاتمـام هذه العمليات لديها أو لأى سبب آخر (مثل اعمال الصباغة التى تنفذها وحدة لحساب شركة نسيج)٠

---

(١) صحيفة رقم ١١٥ ــ الطبعة الثانية من النظام ٠

ولا خلاف على تحميل هذا الحساب بقيمة ما تتحمله الوحدة من مصروفات تشغيل لدى الغير عن « انتاج غير تام » أو « انتاج تام » ٠

أما اذا تعلقت هذه المصروفات « بالمخزون من المستلزمات السلعية » أو « المشتريات بغرض البيع » ، بحيث لم تغير العملية التى اجريت عليها من طبيعتها كمستلزمات أو مشتريات بغرض البيع ، ففى هذه الحالة تعلى هذه المصروفات على تكلفة المخزون أو المشتريات بغرض البيع ، ولا تظهر مستقلة كعنصر من عناصر المستلزمات الخدمية ٠

ويقصد « بمقاولى الباطن » مقاولو الاعمال والخدمات الذين يتولون بتكليف من الوحدة تنفيذ أعمال او خدمات معينة مسند تنفيذها أصلا لها ، وتتمثل التكلفة في قيمة المستخلصات (أو الفواتير) التى يقدمها مقاولو الباطن ٠ ويكثر استخدام هذا الحساب عادة في وحدات قطاع المقاولات ٠

خدمات أبحاث وتجارب

ويتمثل في ما تدفعه الوحدة للغير نظير ما يقوم به من أبحاث وتجارب تتعلق أساسا بنشاط مشروعات قائمة أو بمنتجات جارى انتاجها فعلا ٠

أما اذا تعلقت الابحاث والتجارب بمشروع استثمارى جديد أو بمنتج جديد ، حمل بها حساب المشروعات تحت التنفيذ (نفقات ايرادية مؤجلة) :

حـ/١٢١٨٢ ـ تجارب بدء التشغيل

حـ/١٢١٨٣ ـ أبحاث

واذا اعتبرت تكاليف خدمات الابحاث والتجارب ، عنصرا أساسيا وضروريا لاتمام شراء المستلزمات والمشتريات بغرض البيع لتقرير قبولها أو رفضها ، فتعتبر هذه التكاليف جزءا من تكلفة المخزون والمشتريات بغرض البيع ٠

نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال

يتفرع عن هذا الحساب بالدليل المحاسبى الحسابات الفرعية التالية :

حـ/٣٣٤١ ـ نشر وطبع

حـ/٣٣٤٢ ـ دعاية واعلان

حـ/٣٣٤٣ ـ علاقات عامة واستقبال

ويقصد بالنشر كافة النفقات المتعلقة بشراء حقوق المؤلفين ، مكافآت التأليف ، اصدار الكتب والمجلات والنشرات ، وغيرها · كما يشمل الطبع اجمالى الفواتير المقدمة من الجهات التى تتولى الطباعة · أما اذا قامت الوحدة بشراء الورق ثم سلمته للجهة التى تقوم بالطبع فتعالج قيمة الورق كمستلزمات سلعية وأتعاب الطباعة كمستلزمات خدمية ·

هذا ويلاحظ ان النظام جمع بين الدعاية والاعلان ، فالدعاية لا تعتبر نوعا من أنواع النفقات ـ بعكس الاعلان ـ بل وجها من أوجه استخدامها أو مركزا من مراكز التكلفة الفرعية ، وهى تتم بمختلف الطرق والوسائل منها الاعلان · وعلى ذلك قد يكون الاعلان للدعاية وقد لا يكون · فالاعلان للدعاية يهدف الى التعريف بالوحدة وبما تنتجه من سلع أو تؤديه من خدمات بغرض تصريف منتجاتها أو نمو نشاطها أو بغرض تثبيت اقدامها في السوق أمام المنافسين · وقد يكون الاعلان لاغراض أخرى كالاعلان عن فتح باب القيد في سجل الموردين ، عن المناقصات والمزايدات ، عن طلب شغل وظائف خالية ، عن تغيير عنوان أو تليفون الوحدة أو لغيرها من الاغراض ·

ولسنا في حاجة الى القول انه اذا ارتبط الاعلان بقيام أو تأسيس الوحدة أو بمنتج جديد ، ففى هذه الحالة يعالج كنفقات ايرادية مؤجلة ح/١١٨٦ ـ حملة اعلانية ·

وتأسيسا على ما تقدم فاننا نقترح تقسيم الحساب ٣٣٤ كالآتى :

ح/٣٣٤١ ـ نشر وطبع

٣٣٤١١ ـ نشر[1]

نفقات النشر

شراء حقوق المؤلفين

تشجيع التأليف والمؤلفين

نفقات اصدار كتب ومجلات ونشرات ثقافية

---

(١) تستخدم هذه النوعيات في الوحدات التى تمارس نشاط النشر والتوزيع ·

٣٣٤٢١ ـ طبع

ح/٣٣٤٢ ـ اعــلان

٣٣٤٢١ ـ للدعاية

بالجرائد والمجــلات

بالكتب والنشرات

بالاذاعة والتليفزيون والسينما

ملصقــات

بالجرائد والمجــلات

بالكتب والنشرت

٣٣٤٢٢ ـ لاغراض أخرى

بالاذاعة والتليفزيون والسينما

ملصقــات

ح/٣٣٤٣ ـ علاقات عامة واستقبال

٢٣٤٣١ ـ نفقات العلاقات العامة ٠

٣٣٤٣٢ ـ نفقات استقبال وزيارات ٠

نقل وانتقالات عامة ومواصلات :

ويتفرع عن هذا الحساب الحسابات التالية :

نقل وانتقالات عامة :

ويشمل نقل المهمات ، وانتقالات العــاملين وغير العاملين بما في ذلك قيمة تذاكر السفر في المهمات الرسمية ، واشتراكات الســفر والانتقالات التى تصرف للعاملين الذين تقتضي طبيعة عملهم كثرة الانتقال ٠

ومن الطبيعى ألا يتحمل هذا الحساب بتكلفــة نقــل المشــتريات أو البضائع بغرض البيع وكذا نقل المبيعات أو الاصول الثابتة ٠

بدلات الانتقال :

يقصد بها بدل الانتقال النقدى الثابت الذى يصرف لبعض العاملين الذين تستدعى وظائفهم التنقل المستمر ، ويقرر هذا البدل على ضوء متوسط مصاريف الانتقال الفعلية التى يتكبدها العــامل في تنقــلاته بمناســبة أداء عمله ٠ ولا يتضمن هذا الحساب بدل الانتقال النقــدى الثــابت نظير عــدم تخصيص سيارة ركوب من الوحدة والمــدرج ضمن الرواتب والبــدلات « بالاجور النقدية » ٠

تليفون :

ويشمل قيمة الاشتراكات السنوية ، وقيمة المكالمات الزائدة والمخابرات الخارجية ٠

ويفضل تخصيص حسابات جزئية مستقلة لكل نوعية من هذه النوعيات لاغراض الرقابة ٠

أما اذا اشتملت فواتير التليفون على رسوم دمغة أو أجرة تصليحات أو توصيلات ، فنرى أن يحمل كل مبلغ منهما على نوع الاستخدام المختص ٠

تلغراف :

يشمل قيمة البرقيات الداخلية والخارجية ، التى تتم عن طريق المكاتب المختصة ٠

بريد :

ويشمل قيمة المستهلك من طوابع البريد في المراسلات الداخلية والخارجية والطرود وما شابهها ، ويمكن لاغراض الرقابة وغيرها تخصيص حساب مستقل لكل نوعية ٠

وفي حالة استخدام آلة طوابع البريد ، تعتبر المبالغ المدفوعة لهيئة البريد مقابل ملء الآلة بمثابة ثمن شراء الطوابع ٠

أما بالنسبة للاشتراك في صندوق البريد ، فاننا نرى اعتباره من قبيل « المستلزمات الخدمية المتنوعة » ٠

تيكر :

وقد بطل استخدام هذا الجهاز في ارسال واستقبال البرقيات ٠

ونظرا لانتشار التلكس في هذا المجال فاننا نرى تخصيص حساب مستقل له ٠

تأجير معدات ووسائل نقل :

ويشمل هذا الحساب :
تأجير آلات حاسبة ٠
بما في ذلك الكومبيوتر ومختلف أنواع الآلات الحاسبة ، والاحصائية
ـ تأجير آلات ٠
ـ تأجير خيام وكراسي ٠
ـ تأجير وسائل نقل ٠

ويلاحظ انه في حالة عدم امتلاك الوحدة لوسائل نقل (أفراد او بضائع) خاصة بها قد تلجأ الى استئجار هذه الوسائل من الغير ، ويمكن ان يتم هذا التأجير بأكثر من صورة :

١ ـ أن تشمل قيمة التأجير المتفق عليها أجر السائق ، وما تحتاجه وسيلة الانتقال من مواد بترولية وتزييت وتشحيم واصلاح ٠٠ الخ دون النظر الى التكاليف الفعلية لهذه النوعيات ، وفي هذه الحالة تعتبر القيمة الاجمالية التى تسدد لصاحب وسيلة النقل مستلزمات خدمية « تأجير وسائل نقل » ٠

٢ ـ :ن تقتصر القيمة المحددة بالعقد ، على مجرد استخدام الوسيلة مع تحمل المستأجر بكافة تسيير هذه الوسيلة ٠

وفي هذه الحالة يتحمل الحساب (٣٣٦٤) بالقيمة الايجارية المحددة بالعقد فقط ٠ اما باقى عناصر التسيير فيتم توجيه كل نوع منها الى الحساب المختص بالاستخدامات ، سواء قامت الوحدة المستأجرة بهذه العمليات أو قام بها المؤجر بمعرفته وعلى حساب الوحدة المستأجرة ٠

وقد تستأجر الوحدة وسيلة النقل لأكثر من غرض ، وعلى ضوء هذا الغرض تتحدد نوعية الحساب المختص الذى يتحمل بالقيمة الايجارية ، وذلك على النحو التالى :

الغرض من التأجير	رقم واسم الحساب المختص
ـ نقل افراد (عاملين وغير عاملين بالوحدة) ، وكذا نقل مهمات ، ونقل الخامات والانتاج داخليا بين مصانع أو فروع الوحدة ٠	ح/٣٣٦٤ ـ تأجير وسائل نقل
ـ نقل مستلزمات سلعية أو مشتريات بغرض البيع ، او أصول ثابتة من محل البائع الى مخازن الوحدة ٠	تضاف قيمة التأجير على قيمة المخزون من المستلزمات السلعية (ح/١٣١) ، أو البضائع بغرض البيع (ح/ ٣٤) أو الاصول الثابتة (ح/ ١٢١) ٠
ـ نقل مبيعات	ح/٤١١١٥ ـ نقل انتاج تام او ح/٤١١٨٥ ـ نقل مبيعات بضائع بغرض البيع ٠

تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات :

لم يتفرع عن هذا الحساب بالدليل المحاسبى أى حسابات فرعية توضح نوعية هذه الخدمات ٠

ويمكن الاسترشاد في هذا الصدد بالانواع الواردة بالتقسيم النمطى للموازنة العامة للدولة هى :

- وزارة الداخلية وقول الحرس والعساكر والخفر والهجانة ٠
- فرقة المطافيء ٠
- الجهاز المركزى للمحاسبات ٠
- النيابة الادارية ٠
- مجلس الدولة ٠
- ديوان عام وزارة المالية (مدير ورؤساء ووكلاء الحسابات) ٠
- المحافظات (نظير النظافة وصيانة الحدائق العامة) ٠
- الخدمات القانونية والمحاسبية ٠
- جهات أخرى متنوعة ٠

ويراعى تحميل هذا الحساب بكافة نوعيات التكاليف التى تسدد لتلك الجهات مقابل الخدمات التى تقدم للوحدة ، حيث استخدم النظام لفظ تكاليف خدمات ٠

مصروفات خدمية متنوعة :

وتشمل أى نوعيات أخرى للمستلزمات الخدمية بخلاف النوعيات السابق الاشارة اليها ، وقد حدد النظام أهمها فيما يلى :

- اشتراكات :
  - في هيئات محلية واقليمية ٠
  - في هيئات دولية ٠

- مصروفات تأمين (فيما عدا العاملين ومستلزمات الانتاج) وتشمل التأمين ضد مختلف أنواع المخاطر ، مثل التأمين ضد الحريق والسطو وخيانة الامانة ونقل النقدية ٠

كما تشمل التأمين ضد الحريق على الاصول الثابتة ، وكذلك التأمين الاجبارى الشامل على وسائل النقل ٠

وقد نص النظام على أن هذه المصروفات لا تشمل تأمينات العاملين اى حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية التى يختص بها حـ/٣١٣ ٠

كما لا تشمل التأمينات على المستلزمات السلعية أو المشتريات بغرض البيع أو الاصول الثابتة ضد مختلف أنواع المخاطر أثناء نقلها من محل البائع الى مقر الوحدة اذ تعتبر من التكاليف المباشرة لهذه الانواع وتعلى على حساباتها ٠

ـ مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة ٠

وقد ثار خلاف حول المقصود بغير العاملين هنا ، فالبعض يرى انهم غير العاملين اصلا بالوحدة ، سواء في وظائف دائمة أو بمكافآت شاملة ٠ والبعض الاخر يرى انهم غير العاملين في الحكومة أو القطاع العام ٠

ـ ضرائب ورسوم مدفوعة لحكومات أجنبية ٠

ـ عمولة ومصروفات البنك ٠

وتشمل عمولة البنك عند تحصيل الشيكات والحوالات وغيرها ٠ وكذلك أية عمولات أخرى ٠ لكنها لا تشمل عمولات ومصروفات فتح الاعتمادات المستندية التى تعتبر من عناصر تكلفة هذه الاعتمادات وتعلى على حـ/١٢٢٢١ أو حـ/١٣٦١ ٠

كما تشمل أيضا مصروفات البنك كمصاريف فتح الحساب أو مصاريف الاستعلام او غيرها من المصروفات التى لا تمثل عناصر نوعية من الاستخدامات ٠

أما اذا تضمنت مصروفات البنك أنواعا معينة كرسوم التمغة على فتح صفحة ايداع لاجل ، أو رسوم قضائية باشرها البنك نيابة عن الوحدة أو مصاريف بريد أو تمغة أو غيرها ، فهذه المصروفات لا تعتبر من مصاريف البنك وانما تعلى على حساباتها النوعية ٠

ـ عمولات أخرى ٠

وتشمل أية عمولات أخرى تتحملها الوحدة في سبيل ممارسة نشاطها الانتاجى ٠

لكنها لا تشمل العمولات الخاصة بشراء الاصول الثابتة أو المستلزمات السلعية أو البضائع بغرض البيع اذ تعتبر من عناصر تكلفتها ٠

كذلك لا تشمل العمولات البيعية التى تمنحها الوحدة للعاملين بها لتنشيط المبيعات أو زيادة الخدمات المؤداة ، فمثل هذه العمولات تعالج كمكافآت ضمن الاجور النقدية ٠

ـ متنوعة :

وتشمل أى مستلزمات خدمية لم يفرد لها حساب خاص وذلك مثل : تكاليف البرامج التدريبية ، مصاريف قضائية ، مصاريف تنفيذ أحكام ، تكاليف دفن (بما فيها اجمالى مرتب الشهر الذى يصرف لعائلة المتوفى لمصروفات الدفن) ٠

ثانيا ـ قواعد المعالجة المحاسبية

١ ـ القاعدة العامة :

تخضع كافة عناصر المستلزمات الخدمية لقواعد المعالجة التالية :

(أ) قيد الاستحقاق :

من حـ/٣٣ ـ مستلزمات خدمية

حـ/ ٠٠٠٠٠	نوعيات
حـ/ ٠٠٠٠٠	المستلزمات
حـ/ ٠٠٠٠٠	الخدمية

الى حـ/١٦١ ـ موردين

حـ/ ٠٠٠٠٠ التقسيم القطاعى للموردين

(ب) قيد السداد :

من حـ/٢٦١ ـ موردين

الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى

٢ ـ المسدد مقدما على ذمة مستلزمات خدمية :

يمكن أن يأخذ السداد المقدم في حالة المستلزمات الخدمية احدى صورتين ٠

الصورة الأولى :

أن يسدد للمورد كامل قيمة الخدمة (او جزء من القيمة) في سنة مالية على أن يتم تقديم الخدمة في سنة مالية تالية ، ولا خلاف على طريقة

المعالجة في هذه الحالة ، اذ يتم جعل حساب المورد مدينا منذ البدء (عند الصرف) ، ويظل رصيده مدينا في تاريخ اقفال ميزانية السنة المالية التى تم فيها السداد ، ويظهر بالميزانية ضمن الارصدة المدينة (الشاذة) للموردين وبنفس رقم الحساب (٢٦١) ٠

ويتم تسوية هذا الرصيد المدين في الفترة اللاحقة ، عند تقديم الخدمة ٠

الصورة الثانية :

أن تسدد الوحدة قيمة الخدمة عن فترة تزيد عن السنة المالية ، كأن تسدد رسوم وثيقة تأمين ضد الحريق لمدة ٥ سنوات دفعة واحدة مقدما بغرض الاستفادة بالخصم الذى تقرره شركات التأمين في مثل هذه الحالات ، أو أن تسدد قيمة ايجار لمدة سنتين دفعة واحدة أو غيرها ٠

ويختلف الرأى في كيفية معالجة مثل هذه المدفوعات المقدمة على النحو التالى :

الرأى الأول :

يرى اظهار هذه المبالغ المقدمة ضمن حـ/١٧٢ أرصدة مدينة أخرى باسم « مصروفات مقدمة » ٠

وفقا لهذا الرأى يمكن أن تتم المعالجة بالطريقة التالية :

يثبت اجمالى ما يسدد « كمستلزمات خدمية » بالقيد :

من حـ/٣٣ ـ مستلزمات خدمية

الى حـ/٢٦١ موردين

من حـ/٢٦١ ـ موردين

الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجارى

وفي نهاية العام تجرى قيود جردية لتحويل قيمة الخدمات الخاصة بسنوات لاحقة لحساب الارصدة المدينة الاخرى ، مقابل استبعاد القيمة من حساب المستلزمات الخدمية بالقيد :

من حـ/١٧٢ ـ أرصدة مدينة أخرى

الى حـ/٣٣ ـ مستلزمات خدمية

ويمكن اتباع طريقة أخرى بموجبها يثبت لحساب الموردين (كقيد استحقاق) قيمة ما يخص السنة المالية فقط من المستلزمات الخدمية ، أما المبالغ المقدمة فتظهر عن طريق المدفوعات مباشرة ٠ أى تتم المعالجة بالقيود التالية :

قيد استحقاق :

من حـ/٣٣ ـ مستلزمات خدمية

(بقيمة ما يخص السنة المالية فقط)

الى حـ/٢٦١ ـ موردين

القيد النقدى ٠

من مذكورين :

حـ/٢٦١ ـ موردين

(بقيمة ما يخص السنة المالية من مستلزمات)

حـ/١٧٢ ـ ارصدة مدينة

(بقيمة ما يخص الفترة اللاحقة)

الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط

الجارى (باجمالى المسدد)

وفي كل من الطريقتين يتم تسوية المدفوعات المقدمة في الفترة اللاحقة للسنة المالية بالقيد :

من حـ/٣٣ ـ مستلزمات خدمية

(قيمة الجزء الخاص بالفترة)

الى حـ/١٧٢ ـ أرصدة مدينة أخرى

ونحن لا نميل لهذا الرأى (بأى من الطريقتين) ، للاسباب التالية :

١ ـ ان الطريقة الاولى رغم انها تفضل الطريقة الثانية من حيث تمشيها مع أغراض الموازنة النقدية (بتوسيطها حساب الموردين بالنسبة لاجمالى المدفوعات) الا انه يعاب عليها :

ـ احتمال السهو في اجراء التسوية الجردية في نهاية السنة المالية وبالتالى تحميل السنة بأعباء تتعلق بسنوات لاحقة ٠

ـ عدم اظهار مديونية المورد بقيمة المسدد مقدما ٠

٢ ـ بالاضافة الى عدم تمشي الطريقة الثانية مع اغراض الموازنة النقدية ، فان اتباعها يؤدى الى عدم اظهار الحجم الحقيقى للتعامل مع المورد، عن العام أو الاعوام اللاحقة ، وصعوبة مطابقة حسابات الوحدة مع حسابات المورد بالنسبة لتعاملها معه ، حيث تم بعثرة المسدد اليه بين اكثر من حساب وسيط ٠

الرأى الثانى :

أساسه اظهار المدفوعات المقدمة كرصيد شاذ (مدين) لحساب الموردين ٠

وبذلك تتم المعـالجة كالآتى :

قيد الاستحقاق :

من ح/٣٣ ــ مستلزمات خدمية

(بقيمة ما يخص السنة المـالية فقط من قيمة المستلزمات)

الى ح/٢٦١ ــ الموردين

القيد النقدى :

من ح/٢٦١ ــ الموردين

(باجمالى قيمة المسدد عن السـنة والســـنوات التالية)

الى ح/١٨٢١ ــ بنـك تمويل النشـــاط الجارى

ونتيجة لمـا تقدم سوف يظهر رصيد « الموردين » مدينـا بالميزانية ــ حتى تتم تسويته في السنة اللاحقة عن طريق تحمل السنة بما يخصها من المستلزمات الخدمية ٠

ويرى البعض ان المورد في هذه الحالة لا يعتبر مدينـــا ، وانـه قـد يعترض على اعتباره مدينا اذا ما أرسلت اليه مصادقة حســاب بهـــذا المعنى على أساس أن الرصيد الشخصي المدين قابل للتحصيل او الاسترداد ، بينما هذه المدفوعات المقدمة لن يتم تحصيلها او استردادها وانمـا سـيتم تسويتها في سنوات لاحقة مما يتعين فصلها بعيـدا عن الرصـيد الشخصي للمـــورد ٠

ويرد على ذلك بأنه رغم ان الاساس هو عدم استرداد هذه المدفـوعات المقدمة ، الا أن ذلك لا ينفى مديونية المورد بهذه القيمـــة طالمـا لم يـــورد او يقـدم الخدمة المقابلة لها حتى تاريخ انتهــاء السنة المـالية ، كما انه ليس ثمة ما يمنع الوحدة من استرداد هذه المبالغ في حالة الغاء الاتفاق او تعديله ٠

لذلك نحن نستصوب هذا الراى الاخير ٠

٣ ــ المستلزمات الخدمية المستحقة :

يتم تحميل المستلزمات الخدمية بقيمة المســتحق عنهـــا في تـــاريخ الميزانية بصرف النظر عن تاريخ سداد قيمتها ٠ وهنـــاك أكثر من رأى في الحساب الدائن الذى يتم توسيطه في هذه الحالة ٠

الرأى الاول :

ويرى أصحابه عدم الخـروج عن القـاعدة المحاسبية المـــالوفـة وهى اثبات المصروفات المستحقة عامة ، ومنها المستلزمات الخدمية ، في نهـــاية

الفترة المالية في حساب خاص باسم « مصروفات مستحقة » ، وفي ظل النظام يمكن أن ينبثق من الحساب ٢٧٣٣ ــ ارصدة دائنة متنوعة حساب مستقل لمثل هذه النفقات بنفس المسمى القديم (مصروفات مستحقة) ٠

الرأى الثانى :

ويرى أصحابه عدم الخروج عن القواعد التى وضعها النظام في معالجة النفقات ، وذلك باثباتها في حساباتها الوسيطة المختصة ، وهى في حالة المستلزمات الخدمية « حساب الموردين » ٠

وتطبيقا لهذه القاعدة تظهر قيمة المستلزمات الخدمية المستحقة كرصيد دائن للحساب ٢٦١ ــ موردين ٠

ونحن نستصوب هذا الرأى ، اذ ان النظام قضي بضرورة توسيط الحساب ٢٦١ في حالة شراء المستلزمات الخدمية (حتى النقدية منها) بينما خصص الحساب ٢٧٣٣ ــ أرصدة دائنة متنوعة ، للمعاملات التى لم يفرد لها حسابات الدليل ٠

ثالثا ــ حالات خاصة عن المستلزمات الخدمية

١ ــ ضرورة توسيط حساب الموردين في كافة النوعيات :

من الطبيعى أن يتم توسيط حساب الموردين في جميع نوعيات المستلزمات الخدمية ٠ لكن قد يبدو غريبا وغير مألوف أن يتم توسيطه في بعض النوعيات وعلى الاخص مصروفات الانتقال التى يقوم بها العاملون في الوحدة ، ونفقات الدفن التى تدفع لاسرة العامل المتوفي ٠

وسبب الغرابة أن الحالات المألوفة لتوسيط حساب الموردين هى التعامل المباشر بين الوحدة وبين مورد الخدمة ، أما في الحالات السابقة فيكون التعامل بين الوحدة والعامل او اسرته ٠ ولكن ليس معنى ذلك أن مورد الخدمة هنا هو العامل (أو أسرته) ، وانما هو مجرد حلقة اتصال بين الوحدة والمورد لا يلغيه وان كان يحجبه ٠

وعلى ذلك فتوسيط حساب الموردين لاثبات جميع نوعيات المستلزمات الخدمية أساس لا يمكن الخروج عنه ٠

٢ ــ الضرائب التى تحتجز من المورد عند المنبع :

تحتجز الوحدة من المورد قيمة الضرائب المستحقة عليها قانونا وفقا للاحكام القائمة ، ويمكن أن يتم ذلك بطريقتين :

الطريقة الاولى : ويتم بموجبها تعلية قيمة صافي الفاتورة لحساب المورد ، مع قيد قيمة الضرائب لحساب مصلحة الضرائب مباشرة كما يلى :

من حـ/٣٣ ـ مستلزمات خدمية
(باجمالى قيمة الفاتورة)
الى مذكورين

حـ/٢٦١ ـ موردين
(بصافي المستحق صرفه)

حـ/٢٦٣٢١ ـ مصلحة الضرائب / ضرائب محتجزة من الغير بالمنبع
(بقيمة الضرائب)

الطريقة الثانية : وتتم فيها المعالجة عن طريق قيد رباعى كالتالى :

من مذكورين

حـ/٣٣ ـ مستلزمات خدمية
(باجمالى قيمة الفاتورة)

حـ/٢٦١ ـ موردين
(بقيمة الضرائب المخصومة)

الى مذكورين
حـ/٢٦١ ـ موردين
(باجمالى قيمة الفاتورة)
حـ/٢٦٣٢١ ـ مصلحة الضرائب
(بالضرائب المحجوزة)

ونحن نفضل هذه الطريقة لانها :

١ ـ تمكن الوحدة من تحديد حجم تعاملها مع المورد بالاجمالى :

٢ ـ تسهل مطابقة مفردات حساب المورد لديها مع المثبت في سجلاته ويكون ذلك عادة باجمالى الفواتير الصادرة ٠

٣ ـ تراقب خصم الضرائب المستحقة من كل مورد ، وبالتالى سهولة اعداد البيانات والاحصائيات التى تهم كلا من المورد ومصلحة الضرائب ٠

٣ ـ التأمينات الاجتماعية المخصومة من مستحقات مقاولى القطاع الخاص :

تقضي قوانين التأمينات الاجتماعية وقرارات وزير العمل بان تخصم نسبة مئوية من مستحقات مقاولى القطاع الخاص تمثل دفعة تحت الحساب من حصته في التامينات الاجتماعية عن العاملين لديه في العمليات المسندة اليه من القطاع العام وتعالج هذه الخصومات بطريقتين :

الطريقة الاولى : ويتم اثبات صافى قيمة المستحق لحساب المورد بعد خصم التأمينات الاجتماعية التى تقيد لحساب هيئة التأمينات الاجتماعية (حـ/٢٦٣٥) ٠

غير أنه يعاب على هذه الطريقة :

١ ـ أن الحساب ٢٦٣٥ مخصص لحصة العامل وصاحب العمل (الوحدة) في التأمينات الاجتماعية ، ومن ثم فان قيمة المستقطع من مقاولى القطاع الخاص أو مقاولى الباطن لحساب هيئة التأمينات الاجتماعية في هذا الحساب يخل بطبيعته فضلا عن تعارضه مع أغراض الموازنة النقدية ٠

٢ ـ لا تسهل الرقابة على ما يخصم من المقاولين لحساب الهيئة ٠

الطريقة الثانية : وفيها يجعل حساب المورد دائنا باجمالى قيمة المستخلص مع تحليله الى خانتين أو قسمين الاول لما يستحق صرفه للمقاول والثانى لما هو مستحق لهيئة التأمينات الاجتماعية ٠

مع ملاحظة ان يتم توسيط حساب الموردين عند السداد للمورد او لهيئة التأمينات الاجتماعية ٠

ونحن نميل الى اتباع هذا الطريقة ٠

* * *

الفصل السابع عشر

التحويلات الجارية والتخصيصية

نتناول في هذا الفصل معالجة العناصر المختلفة لكل من المصروفات التحويلية الجارية والتخصيصية ، فيما عدا اهلاك الاصول الثابتة الذى سبق معالجته في الفصل الخاص بها .

اولا ـ الضرائب والرسوم السلعية

وهى الضرائب والرسوم المفروضة على المستلزمات المستحقة في الانتاج (الرسوم الجمركية في حالة الاستيراد المباشر) أو المفروضة على السلع المنتجة بمجرد أن يتم تصنيعها (رسوم الانتاج) أو المفروضة على السلعة عندما يتم بيعها (رسوم استهلاك) أو المفروضة على ممارسة النشاط الانتاجى (رسوم التمغة وضريبة السيارات) .

وفيما يلى طريقة معالجة أهم بنودها .

الرسوم الجمركية في حالة الاستيراد المباشر :

(أ) الرسوم الجمركية على المستخدم من المستلزمات :

عند وصول المستلزمات المستوردة بميناء الوصول تحسب الرسوم الجمركية المستحقة وتجرى القيود الآتية :

١ ـ استحقاق الرسوم	من حـ/١٣٦٢ ـ رسوم جمركية(١) الى حـ/٢٦٣٣٢ ـ حساب جارى الرسوم الجمركية على رسائل أخرى مستوردة

(١) راجع الطرق الاخرى لمعالجة الرسوم الجمركية في الفصل الحادى عشر .

٢ ـ سداد الرسوم	من حـ/٢٦٣٣٢ ـ جارى الرسوم الجمركية الى حـ/ ١٨٢١ ـ بنك جارى
٣ ـ تحميل المخزون بالرسوم	من حـ/١٣١ ـ مخزن المستلزمات السلعية (الحسابات الفرعية المختصة) الى حـ/١٣٦٢ ـ رسوم جمركية (بقيمة الرسوم الجمركية المحتسبة)
٤ ـ عند الصرف من المخازن	وتظهر الرسوم الجمركية في «دفتر استاذ مساعد المخزن» ، في خانة مستقلة بخانات الوارد والمنصرف والرصيد ، وحينئذ يمكن فصل قيمتها عن قيمة المستلزمات المنصرفة للتشغيل ويتم اثباتها على الوجه التالى :

من مذكورين

حـ/٣٢ ـ مستلزمات سلعية
(بقيمة المستلزمات بدون الرسوم الجمركية)
حـ/٣٥١١ ـ رسوم جمركية
(بقيمة الرسوم الجمركية عن الكمية المنصرفة)
الى حـ/١٣١ ـ مخزن المستلزمات السلعية

الا انه نظرا لصعوبة تحديد هذه الرسوم على كل اذن صرف فقد نص النظام على أن يتم تحديد الرسوم الجمركية على المستخدم في الانتاج بصفة اجمالية في نهاية المدة باستخدام المعادلة الاتية :

جنيه	
× ×	الرسوم الجمركية على المخزون أو المدة
× ×	يضاف : الرسوم الجمركية على المستورد خلال المدة

×× جملة
×× يخصم : الرسوم الجمركية على المخزون آخر المدة

×× الباقى يمثل الرسوم الجمركية على المستخدم في العمليات الانتاجية

وفي مثل هذه الحالة يجرى اثبات المنصرف من المخازن للتشغيل خلال المدة بالقيمة الاجمالية (شاملة الرسوم) ، وفي نهاية الفترة تثبت الرسوم الجمركية التى تم التوصل اليها في المعادلة السابقة بالقيد التالى :

من مذكورين
حـ/٣٥١١ ـ رسوم جمركية (على المستخدم)
حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية
(قيمة المستخدم بدون رسوم)
الى حـ/٣٢ ـ مستلزمات سلعية

(ب) الرسوم الجمركية على البضائع بغرض البيع :

١ ـ اثبات المشتريات من البضائع

عند وصول البضائع المستوردة تحسب الرسوم المستحقة وتجرى القيود التالية :

من حـ/٣٤ ـ بضائع بغرض البيع
الى مذكورين
حـ/١٣٦١ ـ أعتمادات مستندية
حـ/١٣٦٢ ـ رسوم جمركية

---

٢ ـ اقفال حساب البضائع بغرض البيع

وفي نهاية الفترة المالية يقفل حـ/٣٤ بالقيد التالى :

من مذكورين
من حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية (المشتريات بدون رسوم)

من حـ/٣٥١١ ـ رسوم جمركية
(بقية الرسوم على المشتريات)
الى حـ/٣٤ ـ مشتريات

وبذلك يظهر الجانب المدين للحساب ٣٤ اجمالى قيمة المشتريات من هذه البضائع بما فيها الرسوم الجمركية بينما يظهر جانبه الدائن قيمة الرسوم الجمركية المفروضة على هذه المشتريات فضلا عن تكلفتها بدون رسوم ، ومعنى ذلك انه لا حاجة لاستعمال معادلة الرسوم الجمركية في حالة البضائع بغرض البيع نظرا لان قيمة المشتريات من هذه البضائع تمثل المستخدم في الانتاج ٠

وغنى عن البيان انه في نهاية العام يتم نقييم المخزون من هذه البضائع بالتكلفة شاملة الرسوم الجمركية ٠

رسوم الانتاج :

تتمثل هذه الرسوم فيما تفرضه الدولة على ممارسة العمليات الانتاجية وتعتبر جزء من تكلفة الانتاج ٠

وتثبت الرسوم المستحقة على النحو التالى :

من حـ/٣٥١٢ ـ رسوم الانتاج

الى حـ / ٢٦٣٣٣ ـ مصلحة الجمارك ـ جارى رسوم انتاج

هذا في دفاتر الوحدة البائعة ، أما في دفاتر الوحدة المشترية فتقيد المشتريات بكامل قيمتها (شاملة رسوم الانتاج) دون فرز هذه الرسوم مستقلة عن قيمة السلعة ٠

حصيلة الخزانة أو رسم الاستهلاك :

سبق ان ذكرنا في الفصل الخاص بحساب العمليات الجارية ان النظام قد أخطا تماما عندما قرر ان حـ/٣٥١٣ حصيلة الخزانة تقيد عليه قيمة ما تحمله الوحدة من حصيلة على المستلزمات السلعية المستخدمة في الانتاج ، اذ ليس المقصود بالحصيلة تلك المبالغ التى تتحملها الوحدة المشترية على مستلزماتها المستخدمة في الانتاج ، وانما يقصد بها ـ في راينا ـ المبالغ التى تضيفها الدولة الى قيمة المبيعات وتعتبر جزء من ثمن بيع المنتجات مثل رسوم الاستهلاك ٠

وفي ضوء هـذا المفهوم نقترح أن تعالج حصيلة الخزانة المستحقة على النحـو التالى[1] .

من حـ/٣٥١٣ ـ حصيلة الخزانة
الى حـ/٢٦٣٤١ ـ وزارة الخـزانة ـ حصيلة الخزانة

هذا في دفاتر الوحدة البائعة ، اما في دفاتر الوحدة المشترية فتقيد المشتريات بكامل قيمتها شاملة الحصيلة ، اى دون فرزها مستقلة عن قيمة السلعة .

اما طبقا لمفهوم النظام المحاسبى فتعالج حصيلة الخزانة (المفروضة على مستلزمات ومشتريات الوحدة) معالجة الرسوم الجمركية اى تفصل عن قيمة المنصرف للاستخدام .

الضرائب الاخرى :

(مثل التمغة ، ضريبة السيارات ... الخ)

أوصت اللجنة الفنية للنظام[2] بأن تعالج هذه الرسوم بالموازنة ضمن الحساب ٢٧٣٣ ـ أرصدة دائنة متنوعة .

ومن رأينا أنه من الانسب معالجتها ضمن الحساب ٢٦٣٢٢٣ مع تخصيص حسابات مستقلة في دفاتر الوحدة لكل من « مراقبة ضرائب التمغة » والجهات الاخرى التى يستحق لها الانواع الاخرى من الضرائب والرسوم التى تتحملها الوحدة ، وذلك تجميعا لكافة انواع الضرائب والرسوم في منطقة واحدة بدلا من بعثرتها بين أكثر من حساب .

رسوم التمغة التى تتضمنها فواتير ومستندات الصرف :

قد تتضمن بعض مستندات الصرف الى جانب قيمة المصروف الرئيسي الوارد بها ما تتحمله الوحدة من رسوم تمغة ، ومثال ذلك ما يرد في اشعارات البنك المدينة وفواتير التليفون والنور والمياه والاعلان وغيرها .

ويرى البعض اعتبار هذه التمغة جزءا من تكلفة بند الاستخدامات الرئيسي ، فتضاف التمغة بفاتورة الإعلان الى مصاريف الدعاية والاعلان ،

(١) راجع القيود الخاصة بمعالجة الحصيلة كما وردت في قرار السيد رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١ لسنة ١٩٦٧ .

(٢) الرد على الاستفسار رقم ١٥ بالمنشور التفسيرى رقم ٤ لسنة ١٩٦٨ .

ويضاف ما يرد منها باشعار البنك الى عمولة ومصاريف البنك وهكذا ، وحجتهم في ذلك هو حصر اجمالي تكلفة هذه المصاريف ٠

ومن الواضح ان هـــذه المعالجـة انما تخلط بين الانواع المختلفـة للاستخدامات اذ تجمع في حســاب واحد عناصر غير متجانسة ممـــا يعتبر خروجا صريحا على قاعدة التقسـيم النوعى لعناصر الاســتخدامات ، لذلك نرى تحليل ما يرد بالفاتورة أو المســتند من مصروفات طبقا لنوعيتها وتعلية كل منها على حسابها المختص ، ولا يمنع هـذا من اثبات اجمالى قيمـــة الفاتورة في حساب المورد او الحساب الشخصي الوسيط ٠

وتجرى هذه القاعـــــدة على مصاريف الشيالة والارضية والتمغـة الملحقة بالرسوم الجمركية ، وعلى غيرها من الحالات المشابهة ٠

الرسوم المستردة :

يحدث في بعض الاحوال ان تفرض الدولة رسوما سلعية على أنواع معينة من المنتجـــات ، وتشجيعا لحركة التصدير تقـوم برد الرســــوم المسـتحقة على الجـزء المصدر من هذه المنتجـات ، وقـد اختلفت الأزاء في كيفية معالجة هــذه الرسوم المستردة ، فهناك من يرى خصمها من حســاب الرسوم السـلعية (حـ/٣٥١) وهنــاك من يرى اضافتها الى جانب الموارد ضمن حساب رسوم مستردة بمعرفة الوحـدة (حـ/٤٢٢٢) للأســـباب الآتيـــة :

(ا) ان رد الدولة لهـذه الرسوم هو في الواقع اسـلوب من أساليب اعانتها للوحدات الاقتصـادية ، ولا يحتج بورود حـ / ٤٢٢٢ ضـمن اعـانة الانتاج وليس ضمن اعانة التصدير فهذا لا يفقده طبيعته كنوع من الاعانات يجب تسجيلها ضمن الموارد ٠

(ب) أن خصم الرســوم من جانب الاستخدامات يجعل حـ / ٣٥١٢ لا يمثل تمثيــلا صحيحا الرسوم المفروضة على السلع المنتجة خلال فترة معينة كما نص عليه النظام ٠

وفي رأينا أنه اذا تم الاسترداد في نفس السنة التى استحق فيهـــا فيخصم من حـ / ٣٥١ ، اما اذا تم في فترة تالية فانه يثبت في حـ / ٤٢٢٢ ٠

ثانيـا ـ الايجـــارات

الايجارات الفعلية للعقارات

وتعالج بالقيود التالية :

١ ـ قيد الاستحقاق

من مذكورين
ح/٣٥٣١ ـ ايجارات أراضي فضاء
ح/٣٥٣٢ ـ ايجارات للاستغلال
ح/٣٥٣٣ ـ ايجارات مباني ومخـزن وجراجات
الى ح/٢٧٤٢ ـ ايجارات مستحقة

---

٢ ـ قيد السداد

من ح/٢٧٤٢ ـ ايجارات مستحقة
الى ح/١٨٢١ ـ بنك تمويل النشاط الجاري

---

٣ ـ الايجـارات المقـدمة والايجـارات المتاخر سدادها

يحدث في كثير من الاحيان ان تختلف القيمة المسددة من الايجارات عن القيمة التى تخص الفترة المالية ويتحمل بها حساب العمليــات الجارية ، اما بالزيادة في حالة الايجار المدفوع مقدما ، أو بالنقص في حالة التأخير في السداد.

ويظهر الايجار المقدم كرصيد مدين لحساب ٢٧٤٢ ، بينما يظهر الايجار المتأخر كرصيد دائن له .

الايجار المحسوب :

هو عبارة عن التكلفة الايجارية للمبـــانى والانشاءات التى تمتلكها الوحدة وتستخدمها لخدمة اغراضها ، ويقدر الايجار المحســـوب على نفس الاسس المتبعـــة في حالة العقارات المؤجرة من الغير .

فرق الايجار المحسوب :

هو الفرق بين الايجار المحسوب وقسط اهلاك هذه المباني والانشاءات •

ويعالج كما يلي :

١ ـ اثبات فرق الايجار المحسوب	من حـ/ ٣٥٤ ـ فرق الايجار المحسوب الى حـ/٤٤٧ ـ فرق الايجار المحسوب
٢ ـ اضافة فرق الايجار المحسوب الى الاستخدامات	من حـ/ ٢٨١ ـ العمليات الى حـ/ ٣٥٤ ـ فرق الايجار المحسوب
٣ ـ اضافة فرق الايجار المحسوب الى الموارد	من حـ/٤٤٧ ـ فرق الايجار المحسوب الى حـ/ ٢٨١ ـ العمليات الجارية

ثالثا ـ الفوائد

الفوائد الفعليـــة :

تتمثل اهم أنواع الفوائد المدينة المحلية فيما يلي :

- الفوائد على القروض والمساهمات •
- الفوائد على أرصدة البنوك الدائنة •
- الفوائد على الارصدة الدائنة الاخرى •

كما تتمثل أهم أنواع الفوائد المدينة الخارجية فيما يلي :

- فوائد على القروض الخارجية •
- فوائد على التسهيلات الائتمانية •

ويثبت استحقاق الفوائد المدينة عندما يحل أجل سدادها بالقيد التالي :

من حـ/ ٣٥٥ ـ فوائد محليـة

او من حـ/٣٥٦ ـ فوائد خارجية

الى حـ/ ٢٧٤٣ ـ فوائد مستحقة

ومن الواضح انه عند سداد الفوائد بجعل حـ/٢٧٤٣ مدينا بمقدار ما دفع منها ويمثل رصيده ان وجد ما تأخر سداده منها ٠

وتجدر الاشارة الى ان الفوائد المدينة السابقة على بدء التشغيل تدخل ضمن النفقات الايرادية المؤجلة التى عالجناها من قبل ٠

فرق الفوائد المحسوبة :

فرق الفوائد المحسوبة طبقا للتعريف الوارد بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١ لسنة ٦٧ هو الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لمعدل الاقتراض الذى يحدده البنك المركزى ، وقيمة الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع مقابل اقتراض اموال الغير الداخلة ضمن المال المستثمر ٠ ويراعى عند حساب الفوائد على المال المستثمر عدم تكرار قيمة المبانى والانشاءات التى قدر لها ايجار محسوب ٠

وفيما يلى بيان طريقة التوصل الى فرق الفوائد المحسوبة :

جنيه	
× ×	المال المستثمر
× ×	ناقصا : تكلفة المبانى المقدر لها ايجار محسوب
× ×	صافى المال المستثمر (الذى تحتسب عليه الفائدة)
× ×	الفوائد المحسوبة (صافى المال المستثمر × معدل فائدة الاقراض)
× ×	ناقصا : الفوائد الفعلية المستحقة (على الجزء المقترض من المال المستثمر ولا تشمل الفوائد على القروض قصيرة الاجل المستخدمة في تمويل النشاط الجارى)
× ×	فرق الفوائد المحسوبة (يساوى الفائدة على المال المملوك)

معالجة فرق الفوائد المحسوبة :

١ ـ اثبات فرق الفوائد المحسوبة	من حـ/٣٥٧ ـ فرق الفوائد المحسوبة الى حـ / ٤٤٨ ـ فرق الايجار المحسوب
٢ ـ اضافة الفرق الى الاستخدامات	من حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية الى حـ/٣٥٧ ـ فرق الفوائد المحسوبة
٣ ـ اضافة الفرق الى الموارد	من حـ/٢٨١ ـ فرق الفوائد المحسوبة الى حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية

رابعا ـ التحويلات الجارية التخصيصية

تشمل التحويلات الجارية التخصيصية عدة عناصر هي :

التبـــرعات والاعانات ، التعـــويضات والغرامات ، مصروفات السنوات الســابقة ، المخصصات (بخلاف مخصص الاهـلاك) ، الديون المعدومة ، الخسائر الراسمالية واخيرا الضرائب العقارية الدخلية ٠

القاعدة العامة للمعالجة :

بصفة عامة تعـالج عنـاصر التحـويلات (التبرعات والاعانات ، التعويضات والغرامات، مصروفات السنوات السابقة) باســـتخدام القيود التاليـة :

١ ـ قيـد الاســتحقاق	من حـ/٣٦ ـ تحويلات جارية تخصيصية (حساباتها المختلفة) الى حـ/٢٧٤ ـ مصروفات جارية وتخصيصية مسـتحقة (الحسابات الفرعية)
٢ ـ قيد السـداد	من حـ/٢٧٤ ـ مصروفات جارية تخصـيصية مستحقة (الحسابات الفرعيــة المستحقة) الى حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى

ومما يجدر الاشارة اليه أن القاعدة الســابقة تنطبق على التبرعات النقدية اذ يستخدم لها حـ/٢٧٤٤ ـ تبرعات مسـتحقة ، وقد يبدو غريبـا أن يصبح التبرع الاختيـارى مستحقا قبل الوحــــدة ، وفي راينــا ان حـ/٢٧٤٤ لا يعـدو أن يكون وسيطا لمجرد خدمة الموازنة النقدية ، فالقيـد الرباعى يتم لحظة صرف التبرع وبقيمـة المدفوع فعلا ، ومعنى ذلك أنـه لا يظهر رصيد لحساب التبرعات المستحقة في الميزانية ٠

اما التبرعات العينية فتعالج بالقيد التالى :

من حـ/ ٣٦١ ـ تبرعات[١]

الى حـ/٤١١١١ ـ اجمالى مبيعات انتاج تام
(في حالة التبرع بمنتجات تامة)

او الى حـ/ ٤١٨١١ ـ اجمالى مبيعات بضائع
(في حالة التبرع ببضائع)

مصروفات سنوات سابقة :

كذلك تنطبق المعالجة السالفة على مصروفات السنوات السابقة فالمعروف ان هذه المصروفات تخص اعواما سابقة ولم يسبق احتسابها ضمن مصروفات السنوات المذكورة . فالقاعدة المحاسبية السارية هى ان تتحمل كل سنة مالية بكامل ما يخصها من المصروفات والمخصصات والايرادات بحيث تعبر الميزانية عن المركز المالى الحقيقى للوحدة في تاريخ الميزانية وبحيث تظهر حسابات النتيجة فائض نشاط الوحدة او خسائرها على الوجه الصحيح ، ويعتبر استثناء أن تحمل احدى السنوات المالية بمصروفات تخص سنة مالية سابقة ، وذلك أن حسابات النتيجة في كلتا السنتين لا تمثل على الوجه الصحيح فائض الوحدة أو خسائرها في اى منهما .

لذلك يتعين عدم التوسع في الاستثناء ، ويجب ان يحاط باجراءات ادارية قبل اقراره للتأكد من أن تحميل السنة او السنوات السابقة بما يخصها من هذه المصروفات لم يكن عن اهمال أو عمد .

ويجب أن تحدد اللائحة المالية للوحدة الجهة التى تملك الاذن بتحميل مصروفات تخص فترات مالية سابقة على الفترة الجارية .

وقد يحدث أن تقوم الوحدة في سنة مالية بالغاء او استرداد مصروف سبق تحميله على سنة مالية سابقة ، او تلغى أحد عناصر الموارد الجارية التى أدرجت بموارد سنة مالية سابقة وهناك أكثر من راى لمعالجة هذه الحالات .

فالراى الاول[٢] يعتبر ما يتم الغاؤه او استرداده من مصروفات سبق تحميلها على سنوات سابقة بمثابة ايرادات سنوات سابقة او

---

(١) نقترح تقسيم هذا الحساب الى :
٣٦١١ ـ تبرعات نقدية .
٣٦١٢ ـ تبرعات عينية .
٣٦١٣ ـ هدايا وعينات .

(٢) اللجنة الفنية الدائمة في ردها على الاستفسار رقم ١١ بالمنشور التفسيرى رقم ٤ لسنة ٦٨ .

ايرادات متنوعة ، ويعتبر ما يتم الغاؤه او سـداده من ايرادات سـبق ادراجها بموارد سـنوات سابقة بمثابة مصروفات سنوات سابقة ٠

اما الراى الثانى فيميل الى قيد ما يتم الغـاؤه أو اسـترداده من مصروفات سبق تحميلها على سنوات سابقة في الجانب الدائن من حسـاب مصروفات سنوات سابقة ٠ اما جانبه المدين فيقيـد فيه بالطبع المصرفات التى تخص أعواما سابقة ولم يسـبق حسابها ضمن مصروفات السـنوات المذكورة ومن ثم فان رصـيد الحسـاب يمثل في النهاية محصلة تسـويات لمصروفات تتعلق بسـنوات سابقة ٠

وبنفس المفهـوم يعالـج ما يتم الغاؤه من ايـرادات سـبق ادراجها بموارد سنوات سابقة ٠

معالجة بعض الحالات الخاصة :

القاعدة العامة التى سبق شرحها لا تصـلح لمعالجة بقيـة عنـاصر التحويلات الجارية التخصيصية وسنوضح فيمـا يلى طريقة معالجـة كل منهما :

المخصصات :

وتثبت بالقيود التالية :

من حـ/٣٦٧ ـ مخصصات (بخلاف مخصص الاهلاك)
الى مذكورين
حـ/٢٣٢ ـ مخصص الضرائب المتنازع عليها
حـ/٢٣٢ ـ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
حـ/٢٣٤ ـ مخصصات اخرى
(وتحدد اغراضها بصفة قاطعة ويفصـل كل منهـا في حساب فرعى مستقل)

ثم تجنب المخصصات من الفائض بالقيد :

من حـ/٢٨١ ـ عمليات جارية
الى حـ/٣٦٧ ـ مخصصات

كما تتبع القيود التالية عند استخدام المخصصات :

من حـ/٢٣٢ ـ مخصص الضرائب المتنازع عليها
الى حـ/٢٦٣٢٢ ـ ضرائب تتحملها الوحدة (بمقدار ما تتحمله الشركة)

(م ٢٦ ـ النظام المحاسبى)

او من حـ/٢٣٣ ـ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
الى حـ/ ـ ديون (بمقدار ما يتعين خصمه من المخصص)

أو من حـ/٢٣٤ ـ مخصصات أخرى
الى حـ/٤٤٤ ـ ايرادات سنوات سابقة (بمقدار ما يستخدم منها)

الديون المعدومــة :

وهى تتمثل في الديون التى يتقـــرر اعدامها (خـلال الفترة الماليـة) دون أن يكون لها مخصص مقابل ، فالقـــاعدة العـامة هى ان تقوم الوحـدة بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها ، يجعل دائنا بما يجنب من الفائض في نهاية كل فترة مالية لمقابلة الديون المشـــكوك في تحصيلها بعد دراسة كافة الديون المستحقة للوحدة ، ويجعـل مدينا بما يعدم من هذه الديون اثناء الفترة ٠

ومعنى ذلك عدم ظهور ما يعدم من الديون السـابق تـكوين مخصص لها بجانب الاســتخدامات حيث يتم تسـويتها مع حسـاب المخصص المـكون لهــا ٠

أما ما يظهر بجانب الاســتخدامات بالحسـاب « ٣٦٦ ديون معدومة » فهو قيمة ما يتم اعـدامه من ديون لم يكن لهـا مخصص ضـمن مخصص الديون المشـكوك فيها أو جزء من ديون لم تغط بالـكامل بالمخصص اللازم ٠

ويعتبر الدين معدوما بعد التأكد من عدم امـكان تحصيله ، غـــير ان اعدام الدين بالدفاتر لا يمنـع من متابعة تحصـيله كليا أو جزئيا ، لذلك يفتح لما يعدم من ديون سجل احصائى لمتابعة تحصيلها ٠

وما يتم تحصـيله من هذه الديون السابق اعدامها يعتبر من الايرادات المتنوعة حـ/٤٤٦٣ ـ ديون سبق اعدامها ٠

وفي ضوء ما سبق تكون القيود المحاسبية للعمليات السابقة كما يلى :

١ ـ اثبات الديون المعدومة	من حـ/٣٦٦ ـ ديون معدومة الى مذكورين حـ/١٦١ ـ عملاء أو حـ/١٦٢ ـ أوراق قبض أو حـ/٠٠٠ ـ اى حساب مدين آخر (في جميع حالات اعدام الديون)

٢ – تســـوية الديون المعدومة	من مذكورين من حـ/٢٣٣ – مخصص ديون مشكوك في تحصيلها من حـ/٢٨١ – حســـاب العمليــات الجارية الى حـ/ديون معدومة (خصم الديون المعدومة من المخصص بمقدار ما يسمح به وتسوية الباقى كمصروفات)
٣ – استردادالديونالتى سبق اعدامها	من حـ/١٦١ – عملاء الى حـ/٤٤٦٣ – ديون سبق اعدامها ثم من حـ/١٨٢١ – بنك نشاط جارى الى حـ/١٦١ – عملاء

الخسائر الرأسمالية :

وهى الخسائر النــاتجة عن بيع أصل من الاصول بأقل من قيمتــه الدفترية ، او الناتجة عن بيع الاوراق المالية باقل من تكلفتها .

وقد سبق لنا ايضاح طريقة معالجة الخســـائر الراسمالية في حالــة تخريد او بيع الاصول الثابتة .

اما خســائر بيع المســتلزمات السلعية على اختلاف انواعها فتعالــج كما يلى :

من مذكورين

حـ/١٧١١ – مدينو بيع اصول

حـ/٣٦٤ – خسائر رأسمالية

الى حـ/١٣١ – مخزن مستلزمات سلعية

كذلك تعالج خسائر بيع الاوراق المالية بالقيد التالى :

من مذكورين

ح/١٧١٣ ـ مدينو بيع أوراق مالية

ح/١٧١٤ ـ مدينو بيع استثمارات مالية أخرى (ثمن البيع)

ح/٣٦٤ ـ خسائر راسمالية .

(بفرق القيمة الدفترية عن ثمن البيع)

الى ح/١٥ استثمارات مالية

(الحساب المناسب)

(بقيمة الاوراق المباعة)

الضرائب العقارية والدخلية :

تتمثل الضرائب العقارية في قيمة ما تتحمله الوحدة من ضريبة اطيان او ضريبة مبان تخص الفترة المالية ، اما الضرائب الدخلية فهى ما تتحمله الوحدة نتيجة نشاطها خلال الفترة كضريبة ٠

وكان المتبع ان تقوم الوحدة في نهاية السنة المالية ـ بتكوين مخصص للضرائب الدخلية ، والجديد في هذا الشأن ان النظام قضي بأن يتم تحميل حساب العمليات الجارية بقيمة الضرائب الدخلية عن نشاط العام بعد احتسابها(١) (بمشروع الاقرار الضريبى) وتعلية القيمة لحساب ٢٦٣٢٢١ ٠

وتستخدم في ذلك القيود التالية :

قيد الاستحقاق

من مذكورين

ح/٣٦٨١ ـ ضريبة اطيان ٠

ح/٣٦٨٢ضريبة مبانى ٠

ح/٣٩٦ ـ ضرائب دخلية (ضريبة ارباح العام)

الى مذكورين

ح/٢٦٣٢٢١ ـ ضريبة ارباح العام

ح/٢٦٣٢٢٢ ـ ضرائب عقارية

قيد السداد

من مذكورين

ح/٢٦٣٢٢١ ـ مصلحة الضرائب ضريبة ارباح العام

ح/٢٦٣٢٢٢ ـ مصلحة الضرائب ضريبة عقارية

الى ح/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى

---

(١) تحسب بطريقة مباشرة دون استخدام طريقة المعادلة طبقا لنص المادة ١١١ من القانون ١٥٧ لسنة ٧١ بشأن الضرائب على الدخل ٠

اما بالنسبة لضريبة القيم المنقــولة المحجوزة عند المنبع والمستحقة على فوائد السندات الحكومية والايرادات التى تحصــل عليهـــا الوحدة نتيجة مساهمتها في رأس مال الوحدات الاخــرى سواء كانت مصرية أو اجنبيــة ، فتعالج كما يلى :

من حـ/١٧٣٢ ـ ايرادات اوراق مالية مستحقة

الى حـ/٤٣ ـ ايرادات اوراق مالية (بالقيمة الاجمالية)

من مذكورين

حـ/٣٦٩ ـ ضرائب دخلية (ضريبة القيم المنقولة)

حـ/١٨٢١ ـ البنك (الصافى)

الى حـ/١٧٣٢ ـ ايرادات اوراق مالية مستحقة

هذا ويلاحظ أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٧١ قد ألغى ضريبة القيــم المنقولة على توزيعات شركات الأموال المشتغلة في مصر (راجع المواد ١ ، ١١١ منه) ، لذلك لم يعد مبررا استخدام المعادلة في حساب الضريبة على أرباحها .

★ ★ ★

الباب الخامس

المعالجة المحاسبية لحسابات الموارد



تمهيـد :

سبق ان ذكرنا ان المقصود بايرادات النشـاط الجارى هو قيمة السلع التى تنتجها الوحدة وقيمة الخدمات التى تؤديها ، وتتكون هـذه الايرادات من عدة عناصر تختلف من وحـدة الى اخـرى تبعـا لنوع النشـاط الاقتصادى الذى تزاوله ٠

وفيما يلى جدول يوضح عناصر ايرادات النشاط الجارى والحسابات الخاصة بها في مختلف الانشطة الاقتصادية ٠

نوع النشاط	عناصر ايرادات النشاط الجارى	
١ ـ الزراعة	(أ) صافى مبيعات المحاصيل المنتجة	حـ/٤١١
	(ب) التغير في قيمة الزراعات القائمة بالتكلفة	حـ/٤١٤
	(هذا بافتراض ان المحاصـيل الزراعية يتم عادة الارتباط على بيعها ولا يتبقى شئ منهـا بالمخازن في نهاية السنة المالية)	
٢ ـ تربية وتسمين الحيوانات والدواجن	(أ) مبيعات الحيوانات والدواجن	حـ/٤١١١
	(ب) التغير في مخزون الحيوانات والدواجن بالتكلفة	حـ/ ٤١٢
	(جـ) فرق تقييم التغير في مخزون الحيوانات والدواجن (البيع ناقصا التكلفة)	حـ/ ٤١٣
	(د) التغير في مخزون الحيوانات والدواجن بالتكلفة (تحت التربية)	حـ/ ٤١٤
٣ ـ اكثار الحيوانات والدواجن	(أ) مبيعات النتاج	حـ/٤١١١
	(ب) التغير في مخزون النتاج بالتكلفة	حـ/ ٤١٢
	(حـ) فرق تقييم التغير في مخزون النتاج (البيع ناقصا التكلفة)	حـ/ ٤١٣
٤ ـ الصناعة	(أ) صافى مبيعات سلع تامة الصنع	حـ/ ٤١٤
	(ب) تغير مخزون سلع تامة الصنع بالتكلفة	حـ/ ٤١٢
	(حـ) فرق تقييم التغير في المخزون تام الصنع (البيع ناقصا التكلفة)	حـ/ ٤١٣
	(د) تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	
	(هـ) مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	حـ/ ٤١٥

(و) ايرادات تشغيل للغير .... ح/ ٤١٦

٥ ـ المقاولات (أ) قيمة الاعمال التى تم تنفيذها ح/ ٤١١

(ب) قيمة الاعمال تحت التنفيذ بالتكلفة ح/ ٤١٤
(بالكامل اذا لم تتضمن جزءا مرحلا
من العام السابق)

(ح) قيمة التغير في الاعمال تحت التنفيذ
بالتكلفة ح/ ٤١٤
(في حالة وجود رصيد مرحل
للاعمال تحت التنفيذ في اول الفترة)

٦ ـ التجارة (أ) صافى المبيعات (من بضائع بغرض
البيع) ح/٤١٨١

(ب) مخزون بضائع بغرض البيع
بالتكلفة ح/٤١٨٢

(ج) فرق تقييم التغير في مخزون
بضائع بغرض البيع (البيع ناقصا التكلفة) ح/٤١٨٣

٧ ـ **الخدمات :**

مثل خدمات الفنادق ، المطاعم ،
المسارح ، دور العرض ، النقل ، } يمثلها جميعها ح/٤١٧
المواصلات ، التخزين ، النشر خدمات مباعة
والتوزيع

٨ ـ تأجير وبيع الاراضي والعقارات ، واستصلاح الاراضي ٠
ويشمل :

ـ تأجير الاراضي والعقارات المبينة ويمثله ح/٤١٧ ـ خدمات مباعة[1]
ـ اتعاب الاشراف والادارة والتصميم ويمثله ح/٤١٧ خدمات مباعة
ـ بيع الاراضي والعقارات
تظهر نتيجته فقط في حساب العمليات الجارية
فان كانت ربحا ظهر في المرحلة الاولى
ويمثله ح / ٤٥ ـ ارباح مشروعات التعمير
والاسكان واستصلاح الاراضي
وان كانت خسارة تظهر في التحويلات التخصيصية
ويمثلها ح / ٣٦٤ ـ خسائر راسمالية

---

(١) يستخدم ح/٤٤٢ ـ ايجارات دائنة في حالة ما اذا كان تاجير العقارات نشاطا فرعيا للوحدة وليس نشاطا رئيسيا ٠

الفصل الثامن عشر

المبيعات من الانتـاج التـام

مبادىء عامة :

١ ـ يحدد اجمالى قيمة المبيعـات[١] حسب سـعر البيع تسليم مخازن البائع بموجب فاتورة البيع بالنسبة لمختلف الانشطة فيما عدا نشاط المقاولات الذى يحدد اجمالى مبيعات بموجب مستخلصات الاعمال المنتهية .

٢ ـ يتم البيع على اساس تسليم محل المشترى فيتعين تجنيب جميع المصروفات التى تزيد عن القيمة تسليم مخازن الوحدة البائعة ، وتوضح في بند أو بنود مستقلة على فاتورة البيع .

٣ ـ ينص النظام على الا تتضمن قيمة المبيعات اعانات الانتاج والتصدير، وكذا رسوم الاستهلاك ورسوم المبيعات التى تفرضها الدولة على عملية التوزيع وتحصلها الوحدة عند البيع لصالح الخزانة طبقا لمبدا الحجز عنـد المنبع ، بمعنى الا تدخل هذه الرسـوم ضمن تكلفة المبيعات والا تدخل ايضـا ضمن ايرادات الوحدة بل تقيد في حساباتها الدائنة المختصة . ولا يفوت القـارىء اننا اوضحنا من قبل وجهة نظرنا بشأن حصيلة الخزانة او غيرها من الرسوم المحصلة عند بيع السلعة من حيث ضرورة اعتبارها جـزءا لا يتجزأ من ثمن البيع ولا يجوز خصمها منه[٢] .

٤ ـ تعتبر مبيعات الانتاج التـام ما يباع من المنتجات نصف المصنوعة وهى الخـامات التى اجريت عليهـا عمليات صـناعية معينة جعلتها قابـلة للبيع على حالتها وفي الوقت نفسه يمكن ان تجرى عليها عمليات اخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائى .

وفي هذه الحالة تعتبر الاصناف نصف المصنوعة ضمن اصناف الانتاج التام تثبت بسجلاته وتتأثر بها الحسابات ١٣٧ ـ حركة الانتاج التام بسعر البيع ، ٢٧١ ـ الانتاج التام تحت البيع المقابل له .

٥ ـ يعتبر من مبيعات الانتاج التام كذلك :

---

(١) يخصم من هذه القيمة الخصم التجارى المقيد بالفاتورة ، وكذا قيمة العمولة التى تكون مخصومة بالفاتورة .

(٢) انظر ص ٣٩٣ .

- البضائع المنصرفة بدون مقابل كهدايا او عينات بقيمتها البيعية ٠
- الانتاج المعيب ٠

وطبقا لقرار اللجنة الفنية الدائمة يفتح ح/ ٤١١١٦ للهدايا والعينات ٠ اما الانتاج المعيب فلم يخصص له حساب مستقل اذ يعالج كأحد اصناف المبيعات ٠ اما اذا كان هذا الانتاج تالفا ، نفضل معالجته في هذه الحالة كمخلفات الانتاج ٠

٦ - يحدد صافى قيمة المبيعات بأن يستبعد من اجمالى المبيعات كل من :

- مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة ح/٤١١١٢
- مرتجعات داخلة من مبيعات الفترة المالية ح/٤١١١٣
- خصم مسموح به ح/٤١١١٤
- نقل انتاج تام (اذا كان سعر البيع على اساس تسليم مخازن المشترى) ح/٤١١١٥

١ - اثبات اجمالى المبيعات

المعالجة المحاسبية :

وتتم باجراء القيود التالية :

من ح/١٦١ - عملاء

او من ح/١٦٢ - اوراق قبض

(تبعا لحساباته الفرعية والجزئية المختصة)

الى ح/٤١١١١ - اجمالى مبيعات صنف / قسم

(قيمة فاتورة البيع رقم ــــــ تسليم مخازن الوحدة البائعة متضمنة رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة) ٠

ويتمشي القيد السابق مع وجهة نظرنا من حيث اعتبار الرسوم والحصيلة جزءا من ثمن البيع ، اما القيد الذى يتفق والنظام فهو :

من ح/١٦١ عملاء

الى مذكورين

ح/٤١١١١-اجمالى مبيعات صنف/قسم

ح/٢٦٣٣٣-حساب جارى رسوم انتاج

ح/٢٦٣٤١ - وزارة الخزانة - حصيلة

٢ ـ اثبات الهدايا والعينات

من حـ/٤١١١٦ هدايا وعينات صنف/صنف
الى حـ/٤١١١١ ـ اجمالى مبيعات
صنف / قسم

---

٣ ـ اقفال حساب الهدايا والعينات

من حـ/٣٦١ ـ تبرعات
حـ/٣٦١٣ ـ هدايا وعينات (مقترح)
الى حـ/٤١١١٦ ـ هدايا وعينات
صنف / قسم

ويتمشي هذا القيد مع وجهة نظرنا باعتبار الهدايا والعينات من قبيل التبرعات العينية ؛ اما طبقا للنظام فيتم اقفاله في حـ/٤١١١ صافى مبيعات

---

٤ ـ اثبات المردودات والمرتجعات والخصم

من مذكورين
حـ/٤١١١٢ ـ مردودات داخلة
حـ/٤١١١٣ ـ مرتجعات مبيعات
حـ/٤١١١٤ ـ خصم مسموح به
الى حـ/١٦١ ـ عملاء

معالجة مصروفات النقل للخارج :

تتوقف معالجة مصروفات النقل للخارج على الطريقة التى يتم بها النقل اى بأسطول الغير ام بأسطول الوحدة ٠ كما تختلف ايضا بحسب طريقة اظهار هذه المصروفات سواء بشكل منفصل على الفاتورة او بتعليتها على قيمة المبيعات لعدم امكان فصلها على الفاتورة٠

وفيما يلى شرح المعالجات المقترحة في هذه الحالات ٠

اولا ـ اذا استخدم اسول الغير :

١ ـ حالة ظهور مصروفات النقل بشكل منفصل على الفاتورة :

١ ـ اثبات فاتورة البيع

من حـ/١٦١ ـ عملاء
(اجمالى قيمة الفاتورة)

الى مذكورين

حـ/٤١١١١ ـ اجمالى مبيعات صنف/قسم

(قيمة المبيعات تسليم محل البائع)

حـ/٤١١١٥ ـ نقل انتاج تام

(مصروفات النقل المحملة على العميل)

---

٢ ـ اثبات فاتورة متعهد النقل

من حـ/٤١١١٥ ـ نقل انتاج تام

الى حـ/٢٦١ ـ موردين

ويتضح من القيد السابق ان دور الوحدة في عملية النقل لا يعدو دور الوسيط بين العميل والمورد ٠

فاذا حققت ربحا من هذه العمليات يعتبر ايرادا متنوعا ، اما اذا حققت خسارة فتخصم من حساب ٤١١١ ـ صافي مبيعات صنف/قسم

(ب) حالة تعلية مصروفات النقل على المبيعات وعدم فصلها :

١ ـ اثبات فاتورة البيع

من حـ/العملاء

الى حـ/٤١١١١ ـ اجمالى مبيعات صنف

(باجمالى قيمة الفاتورة)

---

٢ ـ اثبات فاتورة متعهد النقل

من حـ/٤١١١٥ ـ نقل انتاج تام

الى حـ/١٦١ ـ موردين

---

٣ ـ خصم مصروفات النقل

من حـ/٤١١١ ـ صافى مبيعات

الى حـ/٤١١١٥ ـ نقل انتاج تام

وذلك بقيد اجمالى في نهاية العام

ثانيا ـ استخدم اسطول الوحدة :

١ ـ حالة ظهور مصروفات النقل منفصلة على الفاتورة :

من حـ/١٦١ ـ عملاء

(باجمالى قيمة الفاتورة)

الى مذكورين
ح/٤١١١١ ـ اجمالى مبيعات صنف/قسم
(قيمة المبيعات تسليم محل البائع)
ح/٤١٧ ـ خدمات مباعة
(القيمة المحددة لمصروفات النقل)

ويلاحظ اننا اعتبرنا الوحدة في هذه الحالة انها تمارس نشاط النقل لحساب لعملائها[1] ٠

(ب) حالة تعلية مصروفات النقل على قيمة المبيعات وعدم فصلها :

وفي هذه الحالة يتم حصر تكلفة النقل للخارج في نهاية الفترة الحالية ويجرى اثباتها بالقيد التالى :

من ح/٤١١١٥ ـ نقل انتاج تام
الى ح/٤١٧ ـ خدمات مباعة
(اثبات مقابل النقل)

تسوية الحسابات الجزئية :

وفقا لطريقة الترحيل الى دفاتر الاستاذ المختلفة التى سبق لنا شرحها في بداية الباب الثانى ، فان الحسابات الجزئية الدائنة والمدينة (من ٤١١١١ حتى ٤١١١٦) تقفل في الحساب الفرعى ـ صافى مبيعات صنف / قسم ٠

بيع المنتجات بالتقسيط :

تقوم بعض الوحدات ببيع منتجاتها من السلع المعمرة على آجال طويلة ٠ وقد رأى البعض قيدها بتوسيط ح / ١٤ ـ اقراض طويل الاجل ٠

غير أننا نرى ضرورة توسيط ح / ١٦٢ ـ أوراق قبض اذ نص النظام صراحة على استخدامه لعملاء النشاط الجارى ٠ أما ح / ١٤ فهو يمثل ما تمنحه الوحدة للغير من قروض ٠

وتثبت المبيعات التى تتم خلال الفترة في حساب اجمالى المبيعات كالمعتاد ٠ أما ماتتضمنه من أرباح تخص سنوات لاحقة فتحسب وتخصم بالقيد التالى :

من ح/٤١١١ ـ صافى مبيعات
الى ح / ٢٧٣٢ ـ أرباح مبيعات تقسيط

---

(١) صدر قرار اللجنة الفنية الدائمة للنظام بالمنشور التفسيرى رقم ٣ لسنة ١٩٦٨ معززا وجهة نظرنا هذه ، والتى سبق ان سجلناها فى الطبعة الاولى صفحة ٢٥٥ ٠

الفصل التاسع عشر

التغير في مخزون الانتاج

تمهيد :

تشمل ايرادات النشاط الجارى عناصر عديدة من بينها ما يلى :

- تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ح/٤١٢
- فرق تقييم التغيير في مخزون الانتاج التام ح/٤١٣
  (فرق سعر البيع عن التكلفة)

ونظرا لان هذه الحسابات تعتبر جديدة على المحاسبة المالية فسوف نوضح طريقة معالجتها بالمثال التالى :

مثـــال :

استخرجت من دفاتر احدى الوحدات الصناعية البيانات التالية :

ـ أرصدة أول المدة		
انتاج تام	١٠٠٠	وحدة نمطية
انتاج غير تام بالتكلفة	٥٠٠٠٠	جنيه
ـ المبيعات خلال العام	١٣٠٠٠	وحدة نمطية
ـ أرصدة آخر المدة		
انتاج تام	٣٠٠٠	وحدة نمطية
انتاج غير تام بالتكلفة	٦٠٠٠٠	جنيه
ـ تكلفة الانتاج للوحدة التامة (بالنسبة لمخزون أول وآخر المدة للتبسيط)	٤٠	جنيها
ـ سعر بيع الوحدة	٥٠	جنيها

ومن البيانات السابقة يمكن التوصل الى ايرادات النشاط الجارى على النحو التالى :

		جنيه
المبيعات	(١٫٣٠٠٠٠ × ٥٠) =	٦٥٠٠٠٠
(يضاف) انتاج تام آخر المدة	(٣٠٠٠ × ٤٠) =	١٢٠٠٠٠
(يضاف) فرق تقييم انتاج تام	(٣٠٠٠ × ١٠) =	٣٠٠٠٠
		٨٠٠٠٠٠
(يطرح) انتاج تام أول المدة	(١٠٠٠ × ٤٠) =	٤٠٠٠٠
(يطرح) فرق تقييم انتاج تام	(١٠٠٠ × ١٠) =	١٠٠٠٠
		٥٠٠٠٠
الانتاج التام بسعر البيع		٧٥٠٠٠٠
(يضاف) الانتاج غير التام آخر المدة		٦٠٠٠٠
		٨١٠٠٠٠
(يطرح) الانتاج غير التام أول المدة		٥٠٠٠٠
ايرادات النشاط الجارى		٧٦٠٠٠٠

غير أنه يمكن الوصول الى نفس النتيجة بطريقة أخرى كما يلى:

	جنيه
المبيعات	٦٥٠٠٠٠
+ تغيير مخزون الانتاج التام بالتكلفة (٣٠٠٠ وحدة ـ ١٠٠٠ وحدة) × ٤٠ جم	٨٠٠٠٠
+ فرق تقييم تغير مخزون الانتاج التام (٣٠٠٠ وحدة ـ ١٠٠٠ وحدة) × ١٠ جم	٢٠٠٠٠
الانتاج التام بسعر البيع	٧٥٠٠٠٠
+ تغير مخزون الانتاج غير التام	١٠٠٠٠
ايرادات النشاط الجارى	٧٦٠٠٠٠

المعالجة المحاسبية :

فى أول السنة

١ ـ قيد الافتتاح	من مذكورين
	٥٠٠٠٠ ح/١٣٢١ ـ مخزون انتاج غير تام
	٤٠٠٠٠ ح/١٣٣ ـ مخزون انتاج تام

الى مذكورين

....

....

....

(حسابات الخصوم المختلفة)

خلال السنة :

٢ـ قيد المبيعات

٦٥٠٠٠٠ من حـ/١٦١ ــ عمـلاء
٦٥٠٠٠٠ الى حـ/٤١١١١ مبيعات
انتاج تام

في آخر السنة :

٣ ــ اثبات جرد انتاج تام بالتكلفة

١٢٠٠٠٠ من حـ/١٣٣ ــ مخزون انتاج تـام
١٢٠٠٠٠ الى حـ/٤١٢ ــ تغير مخـــزون
انتاج تام بالتكلفة

---

٤ ــ اثبات جرد انتاج غير تام بالتـكلفة

٦٠٠٠٠ من حـ/١٣٢١ ــ مخزون انتاج غيرتام
٦٠٠٠٠ الى حـ/٤١٤ ــ تغير مخـــزون
انتاج غير تام بالتكلفة

---

٥ ــ اقفال جرد اول المدة

٤٠٠٠٠ من حـ/٤١٢ ــ تغير مخزون انتاج تام
بالتكلفة
٤٠٠٠٠ الى حـ/١٣٣ــمخزون انتاج تام

---

٦ ــ ترحيل التغير الى الموارد

٨٠٠٠٠ من حـ/٤١٢ ــ تغير مخزون انتاج تام
بالتكلفة
٨٠٠٠٠ الى حـ/٢٨١ــالعمليات الجارية

---

٧ ــ اقفال جــرد اول المدة

٥٠٠٠٠ من حـ/٤١٤ تغير مخزون انتاج غير تام
٥٠٠٠٠ الى حـ/١٣٢١ ــ مخزون انتاج
غير تام

---

٨ ـ ترحيل التغير الى الموارد	١٠٠٠٠ من حـ/٤١٤ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ١٠٠٠٠ الى حـ/٢٨١ـ العمليات الجارية
٩ ـ اثبات فرق التقييم	٢٠٠٠٠ من حـ/٣٥٨ ـ فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام ٢٠٠٠٠ الى حـ/٤١٣ـ فرق تقييم التغير في مخزون أنتاج تام
١٠ ـ ترحيل فرق التقييم الى الموارد	٢٠٠٠٠ من حـ/٤١٣ ـ فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام ٢٠٠٠٠ الى حـ/٢٨١ـ العمليات الجارية
١١ ـ ترحيل فرق التقييم الى الاستخدامات	٢٠٠٠٠ من حـ/٢٨١ العمليات الجارية ٢٠٠٠٠ الى حـ/٣٥٨ـ فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام

حسابات الاستاذ :

حـ/١٣٣ ـ مخزون انتاج تام

منه		له	
٤٠٠٠٠	إلى مذكورين (قيد الافتتاح أول المدة)	٤٠٠٠٠	من حـ/٤١٢ (قيد إقفال أول المدة)
١٢٠٠٠٠	إلى حـ/٤١٢ (جرد آخر المدة)	١٢٠٠٠٠	رصيد مرحل (للميزانية)
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

حـ / ٤١٢ ـ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

منه			لـه
٤٠٠٠٠	إلى حـ/١٣٣ (إقفال أول المدة)	١٢٠٠٠٠	من حـ/١٣٣ (جرد آخر المدة)
٨٠٠٠٠	إلى حـ/٢٨١ ــ عمليات جارية(١) (ترحيل التغير إلى الموارد)		
١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	

حـ/ ١٣٢١ ـ مخزون انتاج غير تام (٢)

٥٠٠٠٠	إلى مذكورين (قيد الافتتاح أول المدة)	٥٠٠٠٠	من حـ/٤١٤ (قيد إقفال أول المدة)
٦٠٠٠٠	إلى حـ/٤١٤ (جرد آخر المدة)	٦٠٠٠٠	رصيد مرحل(للميزانية)
١١٠٠٠٠		١١٠٠٠٠	

حـ / ٤١٤ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٥٠٠٠٠	إلى حـ/١٣٢١ (إقفال أول المدة)	٦٠٠٠٠	من حـ/١٣٢١ (جرد آخر المدة)
١٠٠٠٠	إلى حـ/٢٨١ (٣) (ترحيل التغير إلى الموارد)		
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	

---

(١) هذا القيد يتغير الى : من حـ/٢٨١ الى حـ/٤١٢ فى حالة ما اذا كانت قيمة الجرد اخر المدة اقل من قيمة الجرد أول المدة ويظهر ايضا في الجانب الدائن من حـ / ٢٨١ ولكن بقيمة سالبة .

(٢) يعالج الحساب ١٣٢٢ ــ أعمال تحت التنفيذ بنفس طريقة معالجة هذا الحساب .

(٣) يتغير هذا القيد الى : من حـ/٢٨١ الى حـ/٤١٤ .
وذلك اذا كانت قيمة مخزون اخر المدة أقل من قيمة مخزون أول المدة ويظهر أيضا فى الجانب الدائن من حـ/٢٨١ ولكن بقيمة سالبة .

ح/٤١٣ ــ فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام

منه		له	
٢٠٠٠٠	إلى ح/٢٨١ ــ العمليات الجارية	٢٠٠٠٠	من ح/٣٥٨
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

ح/٣٥٨ فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام

منه		له	
٢٠٠٠٠	إلى ح/٤١٣	٢٠٠٠٠	من ح/٢٨١ ــ العمليات الجارية
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

ح/٢٨١ العمليـــات الجارية

منه		له	
			إيرادات النشاط الجارى
		٦٥٠٠٠٠	المبيعـــات
		٨٠٠٠٠	تغير مخزون إنتاج تـام بالتكلفة
٢٠٠٠٠	فرق تقييم تغير مخزون إنتاج تام	٢٠٠٠٠	فرق تقييم تغير مخزون انتاج تـــام
		١٠٠٠٠	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة .

فرق تقييم التغير في المخزون ان كان سالبا :

قد يكون هذا الفرق بالسالب نتيجة زيادة سعر التكلفة عن سعر البيع ، او بسبب زيادة مخزون أول المدة عن مخزون آخر المدة ، وفي هذه الحالة يكون قيده من حـ/٤١٣ الى حـ/٣٥٨ ، ويرحل حـ/٤١٣ الى الجانب الدائن من حـ/٢٨١ بالسالب ، كما يرحل حـ/٣٥٨ الى الجانب المدين من حـ/٢٨١ بالسالب ايضا ٠

وبديهى أن استخدام هذا القيد في حالة زيادة سعر التكلفة عن سعر البيع لا يمنع من تكوين مخصص بالفرق ٠

هذا ومن المعروف ان فرق التقييم يظهر في جانبى حساب العمليات الجارية حتى لا تختل نتائج عمليات الوحدة ، ففى جانب الموارد يضاف الى المبيعات ان كان موجبا ويطرح منها ان كان سالبا ، اما في جانب الاستخدامات فهناك رايان بشأن طريقة معالجته **الاول** يرى اضافته او طرحه من مجموع حساب المصروفات التحويلية الجارية (حـ/٣٥) باعتباره متفرعا من (حـ/٣٥٨) اما الرأى **الثانى** فيقضي باضافته أو طرحه من مجموع الاستخدامات الواردة في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ٠

ونحن نميل لاتباع هذا الرأى لان مجموع المصروفات التحويلية الجارية لا يظهر على وجه هذا الحساب كما هو واضح في النموذج الذى وضعه له النظام ، هذا الى جانب ان عناصر تلك المصروفات مختلفة في طبيعتها وليس هناك اى مضمون اقتصادى لحاصل جمعها ، كما لا يمكن خصم الفرق السالب من أى منها ٠

★ ★ ★

الفصل العشرون

المبيعات من البضائع بغرض البيع

تمهيد :

أفرد النظام حسابات خاصة لمعالجة البضائع بغرض البيع وهذه الحسابات هي :

ح/٤١٨١ ـ صافي مبيعات
ح/٤١٨٢ ـ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة
ح/٤١٨٣ ـ فرق تقييم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع
ويشمل الحساب ٤١٨١ الحسابات الاتى بيانها

ح/٤١٨١١ ـ اجمالي مبيعات صنف / قسم	(دائن)
ح/٤١٨١٢ ـ مردودات مبيعات داخلة من سنوات سابقة	(مدين)
ح/ ٤١٨١٣ ـ مرتجعات مبيعات	(مدين)
ح/ ٤١٨١٤ خصم مسموح به	(مدين)

وقد أضافت اللجنة الفنية الدائمة الحسابين التاليين[١] :

ح/٤١٨١٥ ـ نقل مبيعات بضائع بغرض البيع	(مدين)
ح/٤١٨١٦ ـ هدايا وعينات	(مدين)

هذا وقد سبق لنا الاشارة الى ضرورة فتح الحسابين :
ح/١٣٧١ ـ حركة المشتريات بغرض البيع (بسعر البيع)
ح/٢٧١١ ـ مشتريات بغرض البيع ـ تحت البيع

المعالجة المحاسبية

ان معالجة مبيعات البضائع بغرض البيع ومخزونها لا تختلف في شيء عن معالجة مبيعات الانتاج التام ومخزونه اللهم الا في ارقام الحسابات ورغما عن ذلك فاننا نقدم فيما يلى عرضا شاملا لهذه المعالجة خدمة لقطاع التجارة ٠

---

(١) اضيفت بالمنشور رقم ٢ لسنة ١٩٦٨ ٠

في أول السنة

١ ـ قيد الافتتاح	من مذكورين . . . . . . حـ/١٣٥ ـ مخزون بضائع بغرض البيع الى مذكورين . . . . . .
٢ ـ اثبات جرد اول المدة بسعر البيع	من حـ/١٣٧١ ـ حركة مشتريات بغرض البيع (بسعر البيع) الى حـ/٢٧١١ ـ مشتريات بغرض البيع (تحت البيع)

خلال السنة

٣ ـ اثبات المشتريات	(أ) من حـ/٣٤ ـ مشتريات بغرض البيع **الى مذكورين** حـ/٢٦١ ـ موردين (مشتريات محلية) او حـ/١٣٦ ـ اعتمادات مستندية. (مشتريات خارجية) ويلاحظ ان النظام لم يوسط حساب « المخزون » بالنسبة للمشتريات بغرض البيع وان كان ذلك لا يحول دون اتباع الاجراءات والسجلات المخزنية لاغراض الرقابة الداخلية. (ب) من حـ/١٣٧١ـحركةمشتريات بغرض البيع الى حـ/٢٧١١ ـ مشتريات بغرض البيع (تحت البيع)

٤ ـ قيد اجمالى المبيعات	(ا) من حـ/ ١٦١ ـ عمــلاء الى حـ/ ٤١٨١١ ـ اجمالى مبيعات
	(ب) من حـ/٢٧١١ ـ مشتريات بغـــرض البيع (تحت البيع) الى حـ/ ١٣٧١ ـ حركة مشتريات بغرض البيع
٥ ـ الهدايا والعينات	من حـ/٤١٨١٦ هدايا وعينات الى حـ/ ٤١٨١١ ـ اجمالى مبيعات
٦ ـ المردودات والمرتجعات والخصم المسموح به	(ا) من مذكورين حـ/٤١٨١٢ ـ مردودات مبيعات حـ/٤١٨١٣ ـ مرتجعات مبيعات حـ/٤١٨١٤ ـ خصم مسموح به إلى حـ/١٦١ ـ عمــلاء
	(ب) من حـ/١٣٧١ ـ حــركة مشـــتريات بغرض البيــع الى حـ/٢٧١١ ـ مشتريات بغرض البيع
٧ ـ تسوية حساب المشتريات	في آخر السنة : من مذكورين حـ/٣٥١١ ـ رسوم جمركية حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية (رصيد حساب البضائع بغرض البيع) الى حـ/٣٤ ـ مشتريات بغرض البيع
٨ ـ تسوية الحسابات الجزئية	كذلك تسوى الحسابات الجزئية المدينـــة والدائنة مع حـ/٤١٨١ ـ صافى مبيعات

البيان	القيد
٩ ــ اقفال رصيد اول المدة	من حـ/٤١٨٢ ــ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة الى حـ/١٣٥ ــ مخزن بضائع بغرض البيع
١٠ ــ اثبات جرد آخر المدة	(أ) من حـ/١٣٥ــمخزن بضائع بغرض البيع الى حـ/٤١٨٢ ــ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة
	(ب) من حـ/٢٧١١ ــ مشتريات بغرض البيع الى حـ/١٣٧١ ــ حركة مشتريات بغرض البيع
١١ ــ اثبات التغير فى المخزون	من حـ/٢٨١ ــ العمليات الجارية الى حـ/٤١٨٢ ــ تغير مخزون بضائع (يرحل بقيمة سالبة الى جانب الموارد) (التغير بالسالب في هذا القيد للايضاح)
١٢ ــ اثبات فرق التقييم السالب وترحيله الى العمليات الجارية	من حـ/٤١٨٣ ــ فرق تقييم التغير في مخزون البضائع الى حـ/٣٥٩ ــ فرق تقييم التغير في مخزون البضائع **(فرق التقييم بالسالب لان مخزون آخر المدة اقل من مخزون اول المدة ، ويقفل كل من هذين الحسابين في حساب ٢٨١ بقيمة سالبة)**

الفصل الحادي والعشرون

المشغولات الداخلية

تمهيد

بعد ما عالجنا المبيعات والتغير في المخزون لم يتبق من ايرادات النشاط الجارى سوى المشغولات الداخلية ، ايرادات تشغيل للغير ، خدمات مباعة ·

ونظرا لأن معالجة العنصرين الاخيرين لا تحتاج الى ايضاح اذ تنطبق عليهما قواعد معالجة المبيعات ، لذلك يقتصر هذا الفصل على شرح العنصر الأول ·

تتمثل المشغولات الداخلية كما عرفها النظام في « انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير وانما بقصد الاستخدام الذاتى في العمليات الراسمالية بدلا من اسناد هذه المشغولات للغير » ·

وفي ضوء هذا التعريف فان للمشغولات الداخلية وجهين :

الاول يعبر عن تشغيلها أو انتاجها وهى بهذه الصفة تعتبر جزءا من ايرادات النشاط الجارى ، أى انها بمثابة مبيعات من الوحدة لذاتها ، ولكنها تقوم بتكلفة انتاجها حتى لا تحقق الوحدة ربحا من نفسها ، اما الوجه الثانى : فيعبر عن استخدامها ، وهى بهذه الصفة تعتبر جزءا من التكوين الرأسمالى للوحدة ·

ومن الاصول التى يمكن تشغيلها داخليا بدلا من اسنادها للغير ما يلى :

١ ـ الاصول الثابتة ، بمختلف حساباتها ··· حـ/١١١ حتى حـ/١١٨ ·

٢ ـ الاصول المتداولة من : قطع الغيار والمهمات ······ حـ/١٣١٣ ·

مواد التعبئة والتغليف ··· حـ/١٣١٤

ولم يحدد النظام بوضوح ما اذا كانت المشغولات تشمل هذين النوعين من الاصول أم انها تقتصر على الثابتة فقط · لذلك فقد ثار رأيان في هذا الشأن أولهما يرى أن المشغولات تشمل ما يتم انتاجه داخليا من اصول ثابتة ومتداولة معا بحجة ان عملية تشغيل قطع الغيار ومواد

التعبئة وتموين المخزن بها عملية راسمالية ، وان المخزون ضمن التكوين الرأسمالى في قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية جنبا الى جنب مع الاصول الثابتة ٠

اما الرأى الثانى : فيميل الى قصر المشغولات الداخلية على الاصول الثابتة فقط ، ونحن نؤيد هذا الراى مستندين في ذلك الى ما يلى :

(أ) ان تشغيل قطع الغيار ومواد التعبئة داخليا شأنه شأن شرائها من الغير ٠ وحيث أن شراء هذه المستلزمات يعتبر عملا جاريا فهكذا ينبغى أن يعالج تشغيلها أيضا ٠

(ب) ان ما يعتبر تكوينا راسماليا من هذه المستلزمات ليس كل قيمة المشتريات ولا كل قيمة المشغولات منها وانما قيمة الزيادة فقط في مخزونها آخر المدة عن مخزونها اول المدة ٠ وهو امر لا يظهر عند الشراء أو التشغيل ولكن عند الجرد في نهاية المدة ٠

ومن ثم فاننا نرى تعديل التعريف الذى وضعه النظام للمشغولات الداخلية بحيث يصبح كالتالى :

تتمثل المشغولات الداخلية في انتاج الوحدة من الاصول الثابتة لا بقصد البيع للغير وانما بقصد الاستخدام الذاتى في العمليات الراسمالية بدلا من اسناد هذه المشغولات للغير ٠

ويضع هذا التعريف شرطين للمشغولات اولهما ان تكون من الاصول الثابتة والثانى الا تكون بقصد البيع للغير وانما بقصد الاستخدام في العمليات الرأسمالية ٠

وفي ضوء هذا التعريف يمكن معالجة الحالتين التاليتين :

١ ـ الاصول الثابتة من منتجات الوحدة للبيع :

الاصول الثابتة التى تضيفها الوحدة الى التكوين الراسمالى من منتجاتها التى تقوم بانتاجها أصلا بقصد البيع للغير ـ كما في حالة اقتناء شركة مصر لصناعة السيارات سيارة من انتاجها ـ تقيد ضمن حساب المبيعات ولكن بتكلفة انتاجها وليس بثمن البيع ويعتبر الفرق بمثابة خصم تجارى على الفاتورة ٠

٢ ـ انتاج المراحل والاقسام ومراكز الخدمات :

انتاج الاقسام من المنتجات التامة التى تعيد الوحدة استخدامه في اقسام اخرى ، كالمشغولات الخشبية أو البلاط التى تستخدمها وحدة مقاولات فيما تنفذه من عمليات ٠

وهذه تعالج مثل انتاج المراحل من المنتجات نصف المصنوعة (وهى المنتجات التى أجريت عليها عمليات صناعية معينة جعلتها قابلة للبيع على حالتها كما يمكن أن تجرى عليها عمليات اخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائى) ٠

ويتبع في معالجتها شأنها شأن المشغولات من قطع الغيار ومواد التعبئة ما يلى :

(أ) تحصر في مخزون خاص وتسجل في سجلات احصائية للرقابة عليها وارد منصرف بالكميات فقط ٠

(ب) ما يباع منها يقيد ضمن حـ/٤١١١ – اجمالى مبيعات كالمعتاد ٠

(جـ) في نهاية السنة يجرد المتبقى منها في المخزن ويقيد :

اما في حـ/٤١٢ – تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ٠

اذا كانت الوحدة تستهدف بيعه وفقا لخطتها البيعية ٠ او في حـ/٤١٤ – تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٠

اذا كانت الوحدة تستهدف استخدامه داخليا وفقا لخطتها الانتاجية ٠

(د) ومن الواضح أن ما يتم صرفه منها بقصد الاستخدام الذاتى في عمليات جارية أخرى قد ظهرت قيمته مرة واحدة في حساب العمليات الجارية عند قيد عناصر تكلفته على الحسابات النوعية المختلفة للاستخدامات ٠

علاقة المشغولات الداخلية بحساب الانتاج والمتاجرة :

من المعروف ان المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة قد ظهرت في الجانب الدائن من حساب الانتاج والمتاجرة بينما لم تظهر في الجانب المدين مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية ٠ ومن الواضح أن هذا الوضع لم يكن سليما اذ لا يؤدى الى توازن جانبى الحساب ٠

ولمعالجة هذا الاختلال كان هناك أحد حلين أولهما هو اضافة مراقبة العمليات الرأسمالية الى الجانب المدين من حساب الانتاج والمتاجرة ، وفي هذه الحالة يتساوى مجموعه مع مجموع حساب العمليات الجارية ٠ أما الحل الثانى فهو حذف المشغولات التامة من الجانب الدائن من حساب الانتاج والمتاجرة ، وفي هذه الحالة يختلف عن حساب العمليات الجارية اذ يصبح قاصرا على الانتاج بقصد البيع ٠ وهذا هو الحل الذى اخذت به اللجنة الفنية الدائمة وصدر بشأن تنفيذه قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٥ لسنة ١٩٦٨ ٠

المعالجة المحاسبية :

١ ـ المشغولات التامة :

تختص مراقبة مراكز العمليات الراسمالية بحصر عناصر تكلفة المشغولات الداخلية من الاصول الثابتة ثم يتم تحديدتكلفة الانتاج التام من كل نوع من هذه المشغولات ويجرى اثباتها بالقيود التالية :

١ ـ اثبات تكلفة المشغولات التامة

من حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى
(الحساب النوعى المناسب)
الى حـ/٤١٥ ـ مشغولات داخلية بالتكلفة

---

٢ ـ اقفال حساب المشغولات التامة

من حـ/٤١٥ ـ مشغولات داخلية تامة
الى حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية

---

٣ ـ زيادة الاصول الثابتة بالمشغولات التامة

من حـ/أصول ثابتة (بحسب نوع المشغولات الداخلية التامة)
الى حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى

(ب) المشغولات غير التامة :

قد يستغرق اتمام المشغولات الداخلية أو اعدادها للغرض المنتجة من اجله اكثر من فترة مالية ، ونظرا لان النظام لم يتعرض للمشغولات الداخلية غير التامة فاننا نرى معالجتها بمثابة انتاج غير تام او اعمال تحت التنفيذ على ان يخصص لها حـ/١٣٢٣ ويستخدم في اثباتها القيود التالية :

خلال الفترة المالية الاولى :

يتم تحديد تكلفتها بطرح قيمة المشغولات الداخليةالتامة من اجمالى مراقبة مراكزالعمليات الرأسمالية .

وفي نهاية الفترة المالية يجرى القيد التالى :

١ ـ اثبات المشغولات غير التامة	من حـ/١٣٢٣ ـ مشغولات داخلية غير تامة الى حـ/٤١٤ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة خلال الفترة المالية التالية : من مذكورين : . . .
٢ ـ قيد الافتتاح	حـ/١٣٢٣ ـ مشغولات داخلية غير تامة الى مذكورين . . . . . . (حسابات الخصوم) في نهاية الفترة المالية :
٣ ـ اقفال رصيد أول المدة	من حـ/٤١٤ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة الى حـ/١٣٢٣ ـ مشغولات داخلية غير تامة
٤ ـ اثبات المشغولات التامة	من حـ/١٢١ تكوين سلعى الى حـ/٤١٥ ـ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٥ ـ اثبات رصيد المشغولات غير التامة في نهاية الفترة	من حـ/١٣٢٣ ـ مشغولات غير تامة الى حـ/٤١٤ ـ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ثم يقفل حـ/٤١٤ في حساب العمليات الجارية

مشاكل المشغولات الداخلية في الوحدات الآمرة والمنفذة :

رغم ان المعالجة السابقة للمشغولات الداخلية تساير قواعد النظام الا انها تثير بعض المشاكل التى تظهر اهميتها بالنسبة للوحدات المتخصصة في انشاء الاصول وهى الوحدات المشتغلة بعمليات استصلاح الاراضي ، تمهيد وتقسيم الاراضي ، اقامة العمارات السكنية بقصد بيعها أو تمليكها ، وذلك في حالة قيام هذه الوحدات بانشاء الاصول بمعرفتها ولحسابها ، اى اذا كانت وحدات آمرة ومنفذة معا .

واهم هذه المشاكل هى بعثرة استخداماتها الاستثمارية بين حسابين حـ/١٢ ـ مشروعات تحت التنفيذ بالنسبة للجزء الذى تم من المشغولات

الداخلية ، حـ / ١٣٢٢(١) اعمال تحت التنفيذ بالنسبة للجزء غير التام منهـا •

ويترتب على هذا الوضع صعوبة متابعة المشروعات الاستثمارية ومراقبة الانفاق على الاعتمادات المخصصة لها •

ونظرا لاهمية المشغولات الداخلية بالنسبة للوحدة الا مرة والمنفذة نسوق المثال الرقمي التالي لايضاح طريقة معالجتها •

مثـــال :

ـ تقوم احدى وحدات الاسكان والتعمير باقامة عمارة بدىء في تنفيذها خلال العام ٨١/٨٢ حيث بلغ مجموع ما تكلفته حتى نهاية العام ٩٥٠٠٠ جنيه•

ـ استمر الانفاق على العمارة خلال العام التالى فبلغت قيمة ما اضيف اليها حتى يونيو ٥٠٠٠ جنيه •

ـ بيعت العمارة وهى لا تزال تحت الاستكمال بمبلغ ١٧٥٠٠٠ جنيه نقدا ، على ان تلتزم الوحدة باستكمال الاجـــزاء التى تنقصها وقدرت تكاليفها بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه •

تم استكمال التكلفة في عام ٨٣/٨٤

ـ وفيما يلى قيود اليومية :

١ ـ قيد الافتتاح	فى أول السنة المالية ٨٢/٨٣ : من/مذكورين ٩٥٠٠٠ حـ/١٣٢٢ ـ اعمال تحت التنفيذ ٩٥٠٠٠ الى مذكورين • • • (ظهور رصيد أول المدة للمشغولات الداخلية غير التامة ضمن قيد الافتتاح)
٢ ـ قيمة ما تم من اعمال	خلال السنة المالية ٨٢/٨٣ : ١٠٠٠٠٠ من حـ/١٢١ ـ تكوين سلعى ١٠٠٠٠٠ الى حـ/٤١٥ ـ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة قيمة ما تم من اعمال حتى تاريخ بيع العمارة (٩٥٠٠٠ جنيه مرحل من العام السابق ، ٥٠٠٠ جنيه خلال العام الحالى حتى تاريخ البيع) •

---

(١) لا يستخدم حـ/١٣٢٣ المقترح في هذه الحالة •

٣ ـ ترحيل قيمة ما تم الى الاصول المختصة	١٠٠٠٠٠ من ح/١١٢١ ـ مبانى نشاط انتاجى ١٠٠٠٠٠ الى ح/١٢١ ـ تكوين سلعى (تحويل تكلفة العمارة تحت البيع لحساب الاصل المختص) ٠
٤ ـ اثبات البيع	١٧٥٠٠٠ من ح/١٧١١ ـ مدينى بيع اصول ١٧٥٠٠٠ الى ح/١٧٤١ اصول مباعة
٥ ـ تحصيل ثمن البيع	١٧٥٠٠٠ من ح/١٨٢ ـ بنك حساب جارى ٠ ١٧٥٠٠٠ الى ح/١٧٤١ ـ مدينى بيع اصول
٦ ـ اثبات البيع	١٧٥٠٠٠ من ح/١٧٤١ ـ اصول مباعة الى مذكورين ١٠٠٠٠٠ ح/١١٢١ مبانى نشاط انتاجى (تكلفة الاصل) ٥٥٠٠٠ من ح/٢٧٣٣١ ـ التزامات استكمال مرافق (التكاليف المقدرة لاستكمال المرافق) ٢٠٠٠٠ ح/٤٥ ـ أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضي
	في نهاية السنة المالية ٨٢/٨٣ :
٧ ـ اقفال رصيد أول المدة للاعمال تحت التنفيذ	٩٥٠٠٠ من ح/٤١٤ ـ تغير مخزون أعمال تحت التنفيذ بالتكلفة ٩٥٠٠٠ الى ح/١٣٢٢ ـ اعمال تحت التنفيذ

	خلال السنة المالية ٨٣/٨٤ :
١ - قيمة ما تم من اعمال	٥٥٠٠٠ من حـ/١٢١ - تكوين سلعى ٥٥٠٠٠ الى حـ/٤١٥ - مشغولات داخلية تامة
٢ - ترحيل باقى تكلفة العمارة	٥٥٠٠٠ من حـ/١١٢١ - مبانى نشاط انتاجى ٥٥٠٠٠ الى حـ/١٢١ - تكوين سلعى
٣ - اقفال رصيد حـ ٢٧٣٣١	٥٥٠٠٠ من حـ/٢٧٣٣١ - التزامات استكمال مرافق ٥٥٠٠٠ الى حـ/١١٢١ - مبانى نشاط انتاجى

تام

الفصل الثاني والعشرون

الايرادات الجارية والتخصيصية

يتناول هذا الفصل شرح القاعدة العامة لمعالجة الايرادات الجارية والتخصيصية هذا فضلا عن معالجة ايرادات المخلفات بوصفه احد الموضوعات الذى خصه النظام بقواعد معينة لمعالجته ٠

القاعدة العامة للمعالجة :

يمكن تقسيم الايرادات الجارية والتخصيصية الى مجموعتين :

المجموعة الاولى :

وهى الايرادات معلومة القيمة وتاريخ الاستحقاق مسبقا ، من ذلك الايجارات الدائنة وبعض انواع الفوائد الدائنة ٠

المجموعة الثانية :

وهى الايرادات التى لا تعرف قيمتها ولا تاريخ استحقاقها الا بحدوث الواقعة المنشئة لها ، وينطبق ذلك على معظم بنود الايرادات الجارية والتخصيصية ٠

والمقترح بالنسبة للمجموعة الاولى ان القيود المتعلقة بالاستحقاق في أول كل شهر تثبت من واقع تسوية ، ويقيد التحصيل الفعلى في تاريخ التحصيل من واقع اذون او ايصالات التحصيل ٠

اما بالنسبة للمجموعة الثانية فيقد كل من الاستحقاق والتحصيل الفعلى من صور اذون او ايصالات التحصيل ، في تاريخ التحصيل الفعلى ٠

وفي كلتا الحالتين يتم اثبات استحقاق هذه الايرادات كما يلى :

من حـ/١٧٣ ـ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ٠

(الحسابات الفرعية بحسب نوع ايرادات)

الى مذكورين

حـ/٤٢١ أو ٤٢٢ ـ اعانات

حـ/٤٣ ـ ايرادات اوراق مالية

حـ/٤٤١ ـ فوائد دائنة

حـ/٤٤٢ ـ ايجارات دائنة

حـ/٤٤٤ ـ ايرادات سنوات سابقة

ح/٤٤٥ ـ تعويضات غرامات
ح/٤٤٦٥ـ عمولات[1]
ثم يثبت تحصيلها كالمعتاد

ومن الواضح انه اذا لم تحصل بعض الايرادات الجارية والتخصيصية المستحقة حتى نهاية السنة المالية ، نتج عن ذلك ظهور رصيد مدين للحساب ١٧٣ بالميزانية ممثلا للايرادات المستحقة ٠

وبالعكس فانه اذا تم تحصيل مبالغ تزيد عن المستحق خلال السنة المالية ، فان ذلك يؤدى الى ظهور رصيد دائن للحساب ١٧٣ بالميزانية ممثلا لايرادات محصلة مقدما ٠

وقد توجد ارصدة مدينة للحساب ١٧٣ لبعض انواع الايرادات ، وارصدة دائنة لانواع اخرى ، وفي هذه الحالة يظهر كل منها في الحساب المناسب من الميزانية ٠

معالجة المخلفات :

خصص الدليل للمخلفات ثلاثة حسابات هى :

١ ـ ح/١٣١٥ ـ مخزن مخلفات

لبيان حركتها ورصيدها في نهاية الفترة ، وتسجل فيه المخلفات (مخلفات الانتاج فقط) بقيمة تقديرية على أساس متوسط سعر البيع خلال العام السابق ، وذلك بالنسبة لكل عملية تقيد في جانبيه المدين أو الدائن ٠

٢ ـ ح/٣٢٥ ـ مخلفات
لبيان المستخدم منها في الانتاج

٣ ـ ح/٤٤٦١ ـ ارباح بيع مخلفات

وكان يسمى « مبيعات مخلفات » ، وعدل بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١ لسنة ١٩٦٧ ٠

٤ ـ ح/٤١٩ ـ مخلفات انتاج
(اضيف بقرار من اللجنة الفنية الدائمة[2])

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للمخلفات فتختلف بحسب مصدرها ، فمن المعروف أن هناك سته مصادر للمخلفات نوضحها فيما يلى :

١ ـ مخلفات الاصول الثابتة

---

(١) يلاحظ ان بقية عناصر الايرادات المتنوعة لها طرق اثباتها الخاصة ٠
(٢) منشور تفسيرى رقم ٢ لسنة ١٩٦٨ ٠

وقد سبق لنا التعرض لهـا عند معالجتنا لموضوع تخـريد الاصـول الثابتة فافترضنا ادخالها المخزن بالكمية فقط بدون قيمـة ، واعتبـار ثمن البيع ارباح بيع مخلفات ، لانها فقدت صفتها كأصل ثابت ٠

٢ ـ مخلفات مواد تغليف الاصول الثابتة

وهى مواد لف وحزم وتغليف الاصول الثابتة المشتراة من اخشـاب وغيرها ٠

ونرى معالجتها بنفس الطريقة التى عولجت بهـا مخلفـات الاصول الثابتة ٠

٣ ـ مخلفات المستلزمات السلعية قبل استخدامها ٠

وهى المستلزمات السلعية التى تتلف او تفسد وهى ما زالت في مخزونها قبل استخدامها وذلك نتيجـة سـوء التخزين او انتهاء مدة صـلاحيتها أو لغيرها من الاسباب ٠

وفي هذه الحالة تضاف الى حساب ١٣١٥ في مقابل استبعادها من حسـاب ١٣١ (وتفريعـاته بحسب نوعها) ، وتحدد قيمتها على اسـاس المتوسط المتحرك عند الاستبعاد والاضافة والجرد ٠

ويقيد ثمن بيعها في الجانب الدائن من حـ/١٣١٥ ، ويعتبـر الفرق بين ثمن البيع والتكلفة أرباح بيع مخلفـات او خسـائر رأسمالية حسب الاحـوال ٠

٤ ـ مخلفات البضائع بغرض البيع

المخلفات الخاصة بالبضائع المشتراة بغرض البيع نوعان :

(أ) البضائع التالفة او الفاسدة

وهذه تعالج باستبعاد قيمتها (على اسـاس التكلفة الفعليـة) من حساب ٣٤ واضافتها الى حساب ١٣١٥ ٠

(ب) مواد التعبئة والتغليف

فاذا كانت هـذه المـواد من الانـواع المتـداولة فانهـا لا تعتبر من قبيل المخلفات ، لانها ترد الى المورد ٠ وتعالج في هذه الحالة في ضوء ما شرحناه بصددها في الفصل الثانى عشر ٠

اما مواد التعبئـة والتغليف المسـتهلكة فتعالج باعتبارها مخلفـات انتـاج ٠

٥ ـ مخلفات المستلزمات المنصرفة للتشغيل :

ومن انواع هذه المخلفات :

- مواد التعبئة والتغليف المستهلكة لهذه المستلزمات ٠
- قطع الغيـار المخردة ٠
- المواد والمهمات المستعملة ٠
- بواقى الخامات والمواد التى لا تستخدم في نفس الفرض ثانيـة

(اما اذا كانت تستخدم ثانية فترد الى مخزن المستلزمات بالاستبعاد من حساب ٣٢)

وهذه الأنواع تعتبر من مخلفات الانتاج ٠

٦ ـ مخلفات عمليات التشغيل :

ومن امثلتها :

ـ الانتاج التالف (اما الانتاج المعيب فيعتبر كأحد اصناف الانتاج من الدرجة الثانية أو دونها)

ـ العوادم والنفايات والبواقى كنشارة الخشب وبرادة المعادن وقصاصات النسيج وغيرها ٠

وهذه الانواع ايضا تعتبر من مخلفات الانتاج

ولايضاح الطريقة المستخدمة في معالجة مخلفات الانتاج (انواع ٤ ، ٥ ، ٦) نسوق المثال الرقمي التالى :

مثـــال :

استخرجت البيانات التالية من دفتر احدى الوحدات في نهاية السنة المالية ٠

	جنيه
ـ رصيد مخلفات الانتاج في ١/٧/٨٣	٥٠٠٠
ـ مخلفات الانتاج خلال السنة المالية	١٥٠٠٠
(على اساس متوسط اسعار البيع في العام الماضي)	
ـ مخلفات اعيد استخدامها في العمليات الانتاجية	٣٥٠٠
(مقومة بنفس الاساس السابق)	
ـ مخلفات بيعت بمبلغ	١٧٠٠٠
(قيمتها الدفترية ١٦٠٠٠)	

وفيما يلي قيود اليومية ٠

١ ـ قيد الافتتاح

من مذكورين

٠ ٠ ٠

٠ ٠ ٠

٥٠٠٠ ح/١٣١٥ ـ مخزن المخلفات

الى مذكورين

٠ ٠ ٠

٠ ٠ ٠ (حسابات الخصوم)

٢ ـ اثبات المخلفات الناتجة	١٥٠٠٠ من حـ/١٣١٥ ـ مخزن المخلفات ١٥٠٠٠ الى حـ/١٤٩ ـ مخلفات انتاج
٣ ـ المخلفات المستخدمة في العمليات الانتاجية	٣٥٠٠ من حـ/٣٢٥ ـ مخلفات ٣٥٠٠ الى حـ/١٣١٥ ـ مخزن المخلفات
٤ ـ بيع المخلفات	١٧٠٠٠ من حـ/١٧١١ ـ مدينى بيع أصول الى مذكورين ١٦٠٠٠ حـ/١٣١٥ ـ مخزن المخلفات (بالتكلفة الدفترية للمخلفات المباعة) ١٠٠٠ حـ/٤٤٦١ ـ ارباح بيع المخلفات (بفرق ثمن البيع عن التكلفة[١])
٥ ـ تحصيل ثمن بيع المخلفات	١٧٠٠٠ من حـ/١٨٢١ ـ بنك تمويل نشاط جارى ١٧٠٠٠ الى حـ/١٧١١ ـ مدينو بيع اصول
٦ ـ تسوية ارباح البيع	١٠٠٠ من حـ/٤٤٦١ ـ ارباح بيع مخلفات ١٠٠٠ الى حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية
٧ ـ تسوية المخلفات	٣٥٠٠ من حـ/٢٨١ ـ العمليات الجارية ٣٥٠٠ الى حـ/٣٢٥ ـ مخلفات

الارباح الراسمالية :

هى الارباح الناتجة عن بيع اصل من الاصول بأكثر من قيمته الدفترية ونعنى بالاصول هنا :

ـ الاصول الثابتة
ـ الاوراق المالية
ـ المخزون من المستلزمات السلعية فيما عدا :
ـ الخامات ، ويختص بارباحها الحساب ٤٤٦٤
ـ المخلفات ويختص بأرباحها الحساب ٤٤٦١

(١) اذا كان الفرق بالسالب يعتبر خسارة رأسمالية .

وتثبت الارباح الراسمالية بالقيد التالى :

من مذكورين

ح/١٧٤١ ـ اصول مباعة

ح/١٧٤٢ ـ اصول مخردة

ح/١٧١١ ـ مدينى بيع اصول

ح/١٧١٣ ـ مدينى بيع أوراق مالية

ح/١٧١٤ ـ مدينى بيع استثمارات مالية اخرى

الى مذكورين :

ح/٠٠٠ (الحسابات المختصة للاصول الثابتة المباعة)

ح/١٣١ ـ مخزون مستلزمات سلعية

ح/١٥١ ـ استثمارات في سندات حكومية

ح/١٥٢ ـ استثمارات فى أوراق مالية محلية

ح/١٥٣ استثمارات اجنبية

(بقيمة التكلفة للاصول الموضحة اعلاه)

ح/٤٤٣ ـ ارباح رأسمالية

(بزيادة سعر البيع عن التكلفة)

التصرف في الأرباح الرأسمالية :

يلاحظ ان النظام قد اعتبر الارباح الراسمالية كأحد عناصر الايرادات التحويلية التى تظهر في المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية وتصبح قابلة للتوزيع اذا اسفرت هذه المرحلة عن فائض ٠

غير انه لا يجوز توزيع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الاصول الثابتة أو التعويض عنها طبقا لنص المادة ٧٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ ، على النحو الذى أوضحناه في الفصل الخاص بنتيجة العام ٠

وقد يثور خلاف عند حساب أرباح بيع هذه الاصول أو التعويض عنها٠ فاذا خسرت الشركة من أصل وربحت من أصل آخر فهل تؤخذ جملة الارباح الراسمالية ام صافيها ٠

---

(١) صدرت هذه اللائحة بالقرار الجمهورى رقم ٩٠ لسنة ١٩٧٦ .

وفي حالة التعويض ، هل يستبعد من ما قد يترتب على التخريد من خسائر رأسمالية ٠

وفي رأينـا انه يجب حســـاب اجمالى الارباح الرأسمـــالية واجمالى التعويضات حتى يمكن التخفيف من ارتفاع تكلفة الاحلال والتجديد ٠

ومن ناحية أخرى فقد لاحظنا ان البعض يقوم بتجنيب صافى الارباح الرأسمالية اى بعد خصم ما يستحق عليها من ضريبة دخلية ٠ ونحن نرى أن ذلك يخالف نص المادة ٧٣ نصا وروحا ٠

ويمكن استبعاد الارباح الرأسمالية من الفائض القابل للتوزيع قبل حساب التوزيعات طبقا للقواعد المقـررة ، ثم تحميل الارباح الرأسمالية على حساب احتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات في المرحلة الثالثة ،حسبما شرحنا سابقا ٠

★ ★ ★

المراجـــــع

كتب المحاسبة الاقتصادية :

Edey and Peacock : "Income and Social Accounting" Huchinsons, London 1954.

Malinvaud, E. : "Initiation a La Comptabilitê Nationale" Paris 1960.

Marchal, J. : "La Comptabilitê National Française" Editions Cujas, Paris 1959.

Perroux, F. : Les Comptes de la Nation" Paris 1950.

Powelson, J. : "National Income and Flow of Funds Analysis." McGrow Hill Book Co. 1960.

Ruggles and Ruggles : "National Income Accounts and Income Analysis McGrow Hill Book Co. 1956.

Stone, R. : "Input-Output and National Accounts" O.E.E.C. Paris 1961.

كتب التخطيط القومى :

دكتور اسماعيل صبرى عبد الله ، تنظيم القطاع العام ـ دار المعـارف ١٩٧٠

دكتور زكريا أحمد نصر ، النقود والائتمان في الرأسمالية والاشتراكية . مطبعة المدنى ـ ١٩٦٥ .

ش . بتلهايم : التخطيط والتنمية ، ترجمة الدكتـور اسـماعيل صبرى عبد الله ـ دار المعارف ١٩٦٦ .

Baran, P. : "The Political Economy of Growth" N. Y. Monthly Review Press 1960.

Bettelheim, Ch. : "Studies in the Theory of Planning" Asia Publishing House, Bombay 1959.

Bettelheim, C. : "Problèmes Théoriques et Pratiques de Planification" P. U. F. 1946.

Dobb. : "Essays on Economic Growth and Planning. Routledgo and Kegan, London 1960.

المذكرات :

دكتور أحمد حافظ الجعوينى : « جـدول التدفقات المالية » معهد الدراسات المصرفية ـ ١٩٦٧

دكتور سمير سيدهم : « جداول التدفقات المـالية ج٠م٠ع٠ » معهد الدراسات المصرفية عام ٦٨/٦٩ .

دكتور ابراهيم سعد الدين : « التخطيط القــومى الشامل اداة للتنميــة » معهد التخطيط القومى ١٩٦١ ٠

دكتور محمد محمود الامام : « التخطيط من اجــل التنميــة الاقتصــادية » معهد التخطيط القومى ١٩٦٢ ٠

دكتور محمد محمود الامام : « محاضرات في تحليل المدخــلات والمخرجات » معهد التخطيط القومى ١٩٦٢ ٠

دكتور نزيــه احمد ضيف : « المحاســبة القوميـــة : تطــورها التاريخى » وزارة التخطيط ١٩٥٨ ٠

دكتور نزيــه احمد ضيف : « المحاسبة القومية : التعاريف والمصــطلحات » وزارة التخطيط ١٩٥٧ ٠

دكتور محمد فكرى شحاته : « محاضرات عن المـــوازين والمصــطلحات في الاقتصــاد الاشــتراكى » – معهـــد التخطيط القومى – يوليو ١٩٦٩ ٠

سبفاتشيك : مجمـــوعة المحاضرات التى القيت عن التخطيط القـــومى في وزارة التخطيط ١٩٦٧ ٠

Pavlov : "Material Balances and their Utilisation in Planning" I.N.P. 1967.

Spevacek : "The Balance of the National Economy" I.N.P. 1960.

Krylov : "National Balances and Economic Planning in The U.S.S.R." Memo, No. 290, I.N.P.

Fedorowicz : "National Budgeting in Polish Practice" Memo. No. 514, I. N. P., 1964.

"A System of National Accounts and Supporting Tables" N.N. 1968.

Knauthe, Erhart : "The Functions of Banks in financing Public Enter - Prises" I.N.P. Memo. No. 743, 1967.

Knauthe, Erhart : "Credit Planning and State Supervision of Banks in the G.D.R." I.N.P. Memo, No. 716, 1967.

محتويات الكتاب

مقدمة الطبعة الخامسة

القسم الأول

الخلفية النظرية للنظام

الباب الأول

التخطيط القومى وأدوات التخطيط والبرمجة

الفصل الأول ــ التخطيط القومى :

الفصل الثانى ــ نظام الموازين الاقتصادية كأداة للتخطيط

صفحة

الفصل الثالث – نظام الحسابات القومية كأداة للبرمجة :

صفحة

الباب الثانى

الموازنات التخطيطية

الفصل الرابع ـ الأحكام العامة للموازنات التخطيطية :

الفصل الخامس ـ الموازنة التخطيطية العينية :

صفحة

الفصل السادس – الموازنة التخطيطية المالية – الميزانية :

الفصل السابع – الموازنة التخطيطية المالية – قائمة الموارد :

الفصل الثامن – الموازنة التخطيطية المالية – حساب العمليات الجارية :

صفحة

صفحة

صفحة

البـــاب الرابـع

الفصل الخامس عشر ـ الأجور :

الفصل السادس عشر ـ المستلزمات الخدمية :

الفصل السابع عشر ـ التحويلات الجارية والتخصيصية :

صفحة

البـــاب الخامس

المعالجة المحاسبية لحسابات الموارد

صفحة

الفصل الثانى والعشرون ـ الايرادات الجارية والتخصيصية :

رقم الإيداع بدار الكتب القومية
٥٣١٤ لسنة ١٩٨٥
ترقيم دولى : ٢ ـ ٠١٨٩ ـ ١٠ ـ ٩٧٧

مطابع الدجوى ـ القاهرة ـ عابدين

النظرية والتطبيق فى

النظام المحاسبى الموحد